Rok V STYCZEŃ 1936 Nr. 1

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

TREŚĆ NUMERU PIERWSZEGO.

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

1313.

PODATEK DOCHODOWY.

Wpływ z pozbycia udziału w spółce firmowej.

Wpływ z pozbycia udziału w spółce firmowej przez jednego ze spólników pozostałym spólnikom wzamian za skreślenie długu tegoż spólnika do spółki nie stanowi dochodu, podlegającego podatkowi, z uwagi na przepis art. 7 p. 2 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 7 listopada 1935 l. rej. 7384/33 w sprawie Izraela Ajzensztadta przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Skarżący twierdzi, że będąc spólnikiem spółki firmowej „Księgarnia A. G. Syrkina" z udziałem w wysokości $^4/_{16}$ części, ustąpił w r. 1927 swój udział pozostałym spólnikom za cenę skreślenia swego długu do firmy, wynoszącego zł 19.227,36, a władze podatkowe uznały różnicę między wysokością długu i wartością udziału, określonego na $^4/_{16}$ części kapitału zakładowego, t. j. na zł 6.739,95, wynoszącą zł 12.988, za dochód podatkowy. W odpowiedzi na skargę władza wskazuje na przepis art. 3 p. 7 ustawy o podatku dochodowym w celu uzasadnienia swego stanowiska prawnego. Stan faktyczny władza sama uznaje za niesporny.

W świetle tego stanu orzeczenie nie jest zgodne z ustawą.

Powołany przepis ustawy dotyczy wprawdzie dochodów z wszelkiego rodzaju źródeł dochodu, nie wymienionych w p. 1—6 art. 3, lecz nie przekreśla on zasad, podanych w art. 6—10 ustawy.

Otóż warunkiem poczytania jakiegoś wpływu za dochód podatkowy jest, by wykazywał on cechy, podane w tych przepisach. Władza twierdzi w odpowiedzi na skargę, że chodzi o „tranzakcję handlową zamiany wierzytelności, przyczem zyskowność tej tranzakcji nie ulega wątpliwości". Jest to jednak tylko przesłanka dla konkluzji o zaistnieniu przedmiotowego obowiązku podatkowego. Niekwestjonowany atoli stan rzeczy, opisany w skardze, nie popiera tej przesłanki. Pozbycie udziału w spółce, chociażby handlowej, nie jest jeszcze tranzakcją handlową. Brak bowiem dostatecznej podstawy do wniosku, że takie pozbycie obraca się w ramach właściwej działalności przedsiębiorstwa. Trudno przypuszczać, że przedmiotem tej działalności jest pozbywanie udziałów spólników spółki, jako właścicielki przedsiębiorstwa. Również brak momentu z a m i a n y wierzytelności. Wszak skarżący ustąpił swój udział wzamian za skreślenie długu, a zatem nie zamienił go na inną wierzytelność. Również nie można

uznać za niesporne zapatrywania władzy na istotę „zyskowności" tranzakcji. Nie każda mianowicie nadwyżka majątkowa jest zyskiem.

W konkretnym wypadku władza zupełnie pominęła przepis art. 7, a w szczególności punktu 2. Udział w spółce firmowej jest prawem majątkowem i ma swoją wartość. Pozbycie więc takiego udziału wypełnia pojęcie spieniężenia „majątku" w rozumieniu tego przepisu. Skoro ustawa takiego wpływu nie uważa za dochód, podlegający podatkowi, to władza pozwana orzekła obowiązek podatkowy niezgodnie z ustawą.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1314.

PODATEK DOCHODOWY.

Wydatek na koszty obrony w postępowaniu karnem, wdrożonem przeciw właścicielowi przedsiębiorstwa handlowego w związku z cleniem sprowadzanych z zagranicy towarów.

Wydatek, poniesiony przez właściciela przedsiębiorstwa handlowego na koszty obrony w postępowaniu karnem, wdrożonem przeciw niemu w związku z cleniem sprowadzanych dla przedsiębiorstwa towarów zagranicznych, nie stanowi potrącalnego kosztu w myśl art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 3 października 1935 l. rej. 2349/32 w sprawie Szaji G. przeciw Komisji Odwoławczej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

...Zarzut skargi w kwestji niepotrącenia przy wymiarze podatku dochodowego kwoty 4.660 zł, wypłaconej adwokatowi za prowadzenie sprawy karnej, wynikłej „w związku z cleniem w 1928 r. towarów pochodzenia zagranicznego" — należało uznać za nietrafny. Skarżący zarówno w odpowiedzi na wezwanie do wyjaśnień, jak i w odwołaniu oraz skardze, podnosi, że w ustawie o podatku dochodowym niema przepisu, któryby przewidywał niepotrącalność tego rodzaju wydatku. W skardze zarzuca ponadto, że wydatek ten jest kosztem handlowym prowadzonego przezeń przedsiębiorstwa. Otóż według art. 17 ustawy o podatku dochodowym za dochód z przedsiębiorstw handlowych uważa się różnicę między sumą przychodu a sumą potrąceń stosownie do postanowień art. 6 ustawy o podatku dochodowym. Wspomniany art. 6 przewiduje potrącalność kosztów

osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów. Wydatek na obronę w sprawie karnej jest wydatkiem o charakterze osobistym, który zatem nie może być uznany za koszt osiągnięcia dochodu z przedsiębiorstwa także w wypadku, gdy sprawa karna została wytoczona za przestępstwo, popełnione przez płatnika w wykonywaniu przedsiębiorstwa handlowego. W rozpoznawanej sprawie dochodzenia karne zostały wdrożone przeciw skarżącemu za przestępstwo celne, popełnione — zdaniem odnośnych władz — przy sprowadzaniu towarów z zagranicy dla przedsiębiorstwa. O ile sprowadzanie oraz clenie towaru jest niewątpliwie czynnością, związaną z osiągnięciem dochodu, a wydatki, na ten cel poniesione, są potrącalne przy wymiarze podatku dochodowego, o tyle popełnianie przestępstw celnych przy powyższej czynności jest sprawą, która dotyczy osoby, dopuszczającej się przestępstwa, wobec czego i koszty obrony w sprawie karnej, toczącej się w związku z tem przestępstwem, są wydatkiem osobistym, który to wydatek narówni z innemi wydatkami osobistemi (na prowadzenie gospodarstwa domowego, na utrzymanie członków rodziny) nie jest potrącalny przy ustalaniu dochodu z poszczególnych źródeł dochodu płatnika. . . .

1315.

PODATEK DOCHODOWY.

Zwrot kosztów podróży spólników spółki z ogr. odp. na walne zgromadzenie spółki.

Kwoty, wypłacone przez spółkę z ogr. odp. spólnikom tytułem zwrotu kosztów podróży na walne zgromadzenie spółki, nie ulegają potrąceniu. (Teza).

Wyrok NTA z 25 października 1935 l. rej. 6649/32 w sprawie firmy „Kruskopf-Gesteinstaub-Gesellschaft“ Sp. z ogr. odp. w Katowicach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1930.

Władza wymiarowa doliczyła do podstaw wymiaru podatku dochodowego kwoty, wypłacone dwu jedynym spólnikom skarżącej spółki (z których jeden był zarazem jej zawiadowcą) tytułem zwrotu kosztów podróży z miejsc ich zamieszkania do Berlina celem odbycia tam walnego zgromadzenia Spółki. Władza pozwana zaskarżoną decyzją nie uwzględniła odwołania skarżącej, uzasadniając swą decyzję tem, że zwrot ten nie stanowi kosztów osiągnięcia dochodu.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

W toku postępowania wymiarowego zażądała władza wymiarowa wyjaśnień tylko w kierunku udokumentowania spornego obecnie wydatku, na co skarżąca złożyła odpowiedź. Kwestja natomiast związku gospodarczego wydatku z osiągnięciem dochodu nie była przedmiotem postępowania wyjaśniającego, wobec czego oparta wyłącznie na motywie braku takiego związku decyzja musi być uznana za wadliwą.

Władza pozwana w odpowiedzi na skargę uzasadnia to swoje stanowisko w odniesieniu do spólnika tem, że wydatki spólników nie pozostają w związku z osiągnięciem dochodu przez spółkę, natomiast o ile chodzi o zawiadowcę spółki, przyznaje, że koszt udziału jego w walnem zgromadzeniu spółki stanowi wydatek potrącalny, jednak wnosi o oddalenie skargi, ponieważ odliczenie tego ostatniego wydatku nie wpłynęłoby w danym przypadku na wysokość wymiaru podatku państwowego.

Podzielając zasadniczo zapatrywanie władzy pozwanej co do kwalifikacji potrącalności obu tych wydatków, nie mógł NTA uwzględnić wniosku władzy o oddalenie skargi, ponieważ potrącenie wydatku, poniesionego przez zawiadowcę Spółki, wpłynęłoby na wysokość obciążenia Spółki dodatkiem komunalnym.

W tym stanie rzeczy uchylił NTA zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania. . . .

1316.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Maszyny nieczynne.

Sam fakt, że skutkiem niewykonywania przedsiębiorstwa maszyny były nieczynne, nie wyklucza potrącenia na zużycie.

Wyrok NTA z 14 października 1935 l. rej. 1939/33 w sprawie firmy: Pierwsza Górnośląska Fabryka Tlenu Sp. z ogr. odp. w likw. w Wełnowcu przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Zaskarżonem orzeczeniem władza pozwana odrzuciła odwołanie skarżącej, o ile dotyczyło ono uznania za potrącalną kwoty zł 17.757, którą skarżąca potrąciła od przychodów przedsiębiorstwa jako 6% odpisanie na zużycie od wartości maszyn, — z tem uzasadnieniem, że skoro przedsiębiorstwo nie było wykonywane w miarodajnym okresie, to zużycie ma-

szyn nie miało miejsca i potrącenie było sprzeczne z postanowieniami ust. 1 § 16 rozp. wykon. (poz. 298/21 Dz. Ust.) do ustawy o podatku dochodowym.

Skarga zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania, wychodząc z założenia, że nieuznanie wydatku quaestionis za potrącalny jest niezgodne z ustawą o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), ponieważ, jak to skarżąca podniosła w toku postępowania wymiarowego i odwoławczego, maszyny w stanie nieczynnym również ulegają zużyciu, zwłaszcza, że były to maszyny stare, a nie nowe. Co najwyżej może być mowa o mniejszem zużyciu i przyjęciu niższej stawki procentowej na zużycie i dlatego skarżąca spisała na amortyzację nie 10%, lecz tylko 6%. Wadliwości postępowania skarga dopatruje się w tem, że władza nie zasięgnęła w spornej kwestji opinji biegłego w myśl ust. 3 art. 6 ustawy.

NTA rozważył, co następuje:

Sam fakt, że skutkiem niewykonywania przedsiębiorstwa maszyny były nieczynne, nie uzasadnia jeszcze wniosku, że nie uległy one zużyciu. Okoliczności sprawy ani akta administracyjne nie dają podstawy do takiego twierdzenia, ani też ustawa nie wyklucza możliwości dokonania odpisów na amortyzację w podobnych wypadkach.

Skoro skarżąca w odpowiedzi na dekret wątpliwości udzieliła wyjaśnień, twierdząc, że maszyny, choć nieczynne, uległy pewnemu zużyciu, to słuszny jest zarzut wadliwości postępowania, polegającej na tem, że władza, wbrew przepisowi art. 6 ust. 3 ustawy, nie przesłuchała biegłego na okoliczność, czy maszyny te uległy w decydującym dla wymiaru okresie zużyciu i w jakim stopniu.

Z tych powodów NTA uznał postępowanie władzy za dotknięte istotnym brakiem formalnym i uchylił zaskarżone orzeczenie w myśl p. 3 art. 84 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.

1317.

PODATEK DOCHODOWY.

Odpisania na zużycie: Obniżenie się ceny rynkowej amortyzowanego przedmiotu.

Przepis art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) ma na względzie stratę w przedmiocie z powodu zużycia, a nie stratę na przedmiocie z powodu obniżenia się ceny rynkowej amortyzowanego przedmiotu.

Wyrok NTA z 17 grudnia 1934 l. rej. 9532/32 w sprawie firmy: Brzeskiauto Sp. Akc. w Poznaniu przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1929.

Zaskarżonem orzeczeniem Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołania skarżącej ..., uzasadniając swe stanowisko tem..., że doliczenie do dochodu kwoty zł 14.995, stanowiącej nadmierną amortyzację budynków mieszkalnych i fabrycznych, jest uzasadnione art. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), gdyż opinja biegłych, o ile opiera swe uzasadnienie dla nadwyżki amortyzacyjnej na obniżeniu się na rynku szacunku wartości nieruchomości, a nie na zużyciu, nie może być miarodajna przy ustalaniu odpisań na zużycie....

Doliczenie nieuznanej za potrącalną przez władzę nadwyżki amortyzacji budynków w kwocie zł 14.995 skarżąca zwalcza z tem uzasadnieniem, że aczkolwiek rzeczony odpis na amortyzację nie był spowodowany nadmiernem zużyciem, to, wobec stwierdzonego przez biegłych znacznego spadku wartości nieruchomości, dokonany przez nią odpis był prawnie uzasadniony i słuszny, gdyż ustawa nie czyni różnicy między odpisem na zużycie i potrąceniem strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach podlegających zużyciu, że więc obojętne jest, czy strata powstała przez zużycie, czy przez spadek dolara.

NTA nie mógł podzielić powyższego poglądu skarżącej, który uznaje za nieuzasadniony. Z wyraźnego bowiem brzmienia ust. 1 art. 6 ustawy, na który powołuje się skarżąca, wynika, że potrąceniu ulegają m. i. prawidłowe odpisy na zużycie budynków oraz straty częściowe lub całkowite w przedmiotach, podlegających zużyciu. Przepis ten ma więc wyraźnie na względzie stratę w przedmiocie z powodu zużycia, a nie stratę na przedmiocie z powodu obniżenia się ceny rynkowej amortyzowanego przedmiotu.

Że ustawodawca nie łączy strat na wartości z amortyzacją z powodu zużycia, potwierdza nadto treść ostatniego ustępu tegoż art. 6, a mianowicie, że „w razie, gdy okaże się wątpliwość co do wysokości odpisań *za zużycie*, ...należy odpowiednie sumy ustalić przez znawców". Oczywista rzecz, ustawodawca miał tu na względzie wysokość sumy, odpowiadającej faktycznemu zużyciu. Jeśli więc skutkiem intensywniejszego użytkowania budynku tenże niszczeje prędzej, to i okres użytkowania objektu zmniejsza się i daje podstawę do zastosowania wyższej stawki amortyzacyjnej. Chwilowa zaś zwyżka lub zniżka wartości rynkowej amortyzowanego objektu nie znajduje się w żadnym przyczynowym związku z samym procesem użytkowania tego objektu. Jeśli więc władza pozwana nie oparła się na błędnym i niezgodnym z ustawą wniosku, do którego doszli biegli, którzy wysokość stawki amortyzacyjnej uzależnili

nie od stopnia zużycia objektu, lecz od innych okoliczności, skutkiem czego spisanie części wartości objektu z powodu zniżenia szacunku źródła dochodu znalazło odbicie w pomniejszeniu bieżących zysków przedsiębiorstwa z uszczerbkiem dla prawidłowego ustalenia podstaw wymiaru — to w pominięciu w zaskarżonej decyzji tej opinji biegłych, nie mógł NTA dopatrzeć się wadliwości postępowania....

NTA w wyroku powyższym doszedł do wniosku, że strata na wartości konjunkturalnej amortyzowanego objektu, t. j. strata, która nie stoi w związku przyczynowym z procesem użytkowania objektu, nie jest pozycją potrącalną przy wymiarze podatku dochodowego.

Pogląd powyższy wyprowadza NTA z interpretacji ustawy o podatku dochodowym, ale wyrok odpowiada również przepisom art. 423 k. h., względnie — o ile chodzi o spółki z ogr. odp. — identycznym przepisom art. 248 k. h. W ten sposób w kwestji wyłączenia z amortyzacji strat konjunkturalnych bilanse podatkowe pozostawać będą w całkowitej zgodzie z przepisami kodeksu handlowego.

Warto zaznaczyć zmianę tekstu ustawodawczego, jaka nastąpiła z chwilą ogłoszenia kodeksu handlowego.

Poprzednio Prawo o spółkach z ogr. odp. (poz. 602/33 Dz. Ust.) w art. 79 i Prawo o spółkach akcyjnych (poz. 383/28 Dz. Ust.) w art. 105 nakazywały czynić odpisy na umorzenie. O ile chodzi o spółki z ogr. odp., Prawo nakazywało, by odpisy te odpowiadały „zmniejszonej wartości inwestycyj wskutek zużycia, istnienia praw osób trzecich, upływu czasu i t. p.“ Prawo zaś akcyjne było bardziej lakoniczne i mówiło o odpisach na umorzenie, „które odpowiadać będzie zmniejszonej wartości inwestycji“.

W komentarzu Kona przy art. 105 Pr. akc. zaznaczyłem, iż nie można literalnie interpretować powyższego postanowienia, że natomiast wysokość amortyzacji należy wyprowadzać z podziału pierwotnej wartości przez przypuszczalną ilość lat, w ciągu których przedmiot przedstawiać będzie wartość dla przedsiębiorstwa.

Kodeks handlowy, który inkorporował Prawo o spółkach z ogr. odp. i Prawo o spółkach akcyjnych, przyjął dla obu tych form spółek tekst art. 79 Prawa o spółkach z ogr. odp. Zgodnie z obecnem brzmieniem — nowem, o ile chodzi o spółki akcyjne, a niezmienionem, o ile chodzi o spółki z ogr. odp. — amortyzacja z powodu strat konjunkturalnych jest wykluczona. Dopuszczalna jest tylko amortyzacja, będąca wynikiem bądź zmniejszonej wartości danego objektu wskutek zużycia w naturze (zużycie techniczne), bądź przez nowe okoliczności, które za sobą pociągają skrócony okres użytkowania objektu przez przedsiębiorstwo (zużycie gospodarcze), bądź też wskutek warunków koncesyjnych (t. zw. amortyzacja przepadku, nie uznawana zresztą — zd. m. niesłusznie — przez NTA; por. OPA 734/34 i moją glosę tamże), bądź też wreszcie przez sam upływ czasu (patenty, licencje). Jakich przypadków ma dotyczyć określenie „i t. p.“, użyte w art. 248 i 423 k. h. — tego stwierdzić nie mogę.

Nie widzę powodu, dla któregoby miano od powyższych zasad odstąpić, gdy chodzi o kupców jednoosobowych, spółki jawne, spółki komandytowe i spółdzielnie.

Art. 58 k. h. w odniesieniu do kupca, spółki jawnej i spółki komandytowej mówi o bilansowaniu poszczególnych przedmiotów majątku podług ich „wartości rzeczywistej“, a art. 54 ustawy o spółdzielniach (poz. 495/34 Dz. Ust.) wogóle nie podaje norm szacunkowych. Jednakże i dla tych wszystkich wypadków obowiązywać powinny zasady, sprecyzowane dla spółek z ogr. odp. i spółek akcyjnych, a to dlatego, że zasady te stanowią wyraz ogólnych teoryj o istocie amortyzacji.

Zasady te obowiązują również i w okresie likwidacyjnym, w ciągu którego spółki powinny corocznie sporządzać bilanse, wykazujące roczne wyniki.

Prawo niemieckie znowelizowało obecny art. 261 § 1 kod. handl. i zamiast poprzedniego tekstu: „ein der Abnutzung gleichkommender Betrag in Abzug gebracht oder ein ihr entsprechender Erneuerungsfonds in Ansatz gebracht wird" — mówi: „der Anteil an dem etwaigen Wertverlust, der sich bei seiner Verteilung auf die mutmassliche Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung für den einzelnen Bilanzabschnitt ergibt, in Abzug oder in der Form von Wertberichtigungskonten in Ansatz gebracht wird".

Literatura (Staub-Pinner wyd. 14 oraz Dr. Karl Hast, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung der Anlagegegenstände, Lipsk 1934, str. 156 i przytoczone tamże cytaty) wskazuje na analogję zapatrywań niemieckich z zapatrywaniami NTA. Hast np. w konkluzji pisze, co następuje: „Es muss also durch den Preisfall eine Verkürzung der normalen Nutzungsdauer einer Anlage eintreten, wenn nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung eine Abschreibung gefordert werden soll. Ist das nicht der Fall, so braucht grundsätzlich der Preisfall als Abschreibungsursache nicht berücksichtigt zu werden".

W. J. Szatensztejn

1318.

PODATEK DOCHODOWY.

Strata, wynikła wskutek sprzeniewierzenia przez pracownika przedsiębiorstwa komisowego zainkasowanych dla przedsiębiorstwa prowizyj.

Kwoty, zainkasowane przez pracownika przedsiębiorstwa komisowego z tytułu należnych prowizyj, stanowią przychód przedsiębiorstwa także w wypadku sprzeniewierzenia ich przez tegoż pracownika i nie mogą być uznane za potrącalną stratę. (Teza).

Wyrok NTA z 21 października 1935 l. rej. 5319/33 w sprawie Dawida Cynamona w Łodzi przeciw Komisji Odwoławczej w Łodzi w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1931.

Spór między skarżącym i władzą pozwaną dotyczy kwestji potrącalności z dochodu pewnej sumy, określonej bezspornie jako strata z powodu przywłaszczenia tej sumy przez b. pracownika skarżącego.

Władza pozwana porzuciła stanowisko, zajęte pierwotnie przez przewodniczącego Komisji Szacunkowej w toku postępowania wyjaśniającego, że suma wymieniona nie nadaje się do potrącenia z dochodu r. 1930, ponieważ strata z sprzeniewierzenia powstała jeszcze w r. 1927.

Władza uznała tę pozycję za niepotrącalną z tego powodu, że stanowi ona zdaniem władzy stratę w kapitale, zaś skarżący broni swego roszczenia o potrącenie tej sumy z dochodu argumentem, że chodzi tu o sprzeniewierzenie kwot, inkasowanych przez jego pracownika u klientów, a stanowiących jego wynagrodzenie komisowe. Zdaniem skarżącego, o sprzeniewierzoną kwotę zmniejszył się przychód, a zatem chodzi o stratę, poniesioną w wykonaniu przedsiębiorstwa. Władza zatem opiera się na przepisie art. 8, zaś skarżący na przepisie art. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Otóż art. 6 dopuszcza strącenie z przychodów z jednej strony kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia t y c h przychodów, a z drugiej corocznego prawidłowego odpisania na zużycie budynków, maszyn i wszelkiego rodzaju martwego inwentarza tudzież strat częściowych lub całkowitych w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu.

Czy strata, o którą chodzi w sporze, ma jedną z cech wyżej wyszczególnionych dopuszczalnych potrąceń?

Że suma, przez pracownika zainkasowana u klientów i następnie sprzeniewierzona, nie wypełnia pojęcia kosztów osiągnięcia, zachowania i zabezpieczenia przychodów z przedsiębiorstwa zarobkowego, to nie powinno budzić wątpliwości, albowiem suma ta do chwili jej sprzeniewierzenia była raczej samym przychodem danego źródła dochodowego. Skoro ta suma przez upoważnionego pracownika została u klientów zainkasowana, to tem samem nie możnaby zasadnie twierdzić, że o tę dopiero później sprzeniewierzoną sumę przychód był od samego początku mniejszy, czyli że przedsiębiorstwo przychodu w granicach tej sumy wogóle nie osiągnęło. Wszak dłużnicy przedsiębiorstwa uiścili się ze swoich zobowiązań pieniężnych z pełnym skutkiem prawnym. Skoro więc drogą zapłaty suma otwartych wierzytelności przedsiębiorstwa się zmniejszyła, to temu zmniejszeniu rachunkowo musi odpowiadać równa suma wpływów czyli przychodów.

Pozostaje więc do rozważenia możliwość zakwalifikowania sprzeniewierzonego wpływu jako straty w przedmiotach, podlegających zużyciu i służących do osiągnięcia dochodu.

Skarżąca ani w postępowaniu administracyjnem, ani w skardze kasacyjnej nie wykazała, by w grę wchodziły takie właśnie przedmioty.

Ani prawa wierzycielskie, wynikające z tranzakcyj handlowych, czyli zobowiązań, ani pieniądze pobrane, nie są przedmiotami, podlegającemi zużyciu i służącemi do osiągnięcia dochodu. To nie są narzędzia osiągania dochodu. Przepis art. 17 ustawy, przez strony zresztą nie powołany, nie podaje żadnych odmiennych zasad ustalenia dochodu z przedsiębiorstw, lecz odwołuje się właśnie do art. 6.

Przepis zatem art. 6 nie popiera żądania skargi, zaczem odmowna decyzja władzy, oparta na przepisie art. 8 p. 6, jest uzasadniona....

1319.

PODATEK DOCHODOWY.

Zaprzysiężenie świadków i znawców na żądanie płatnika.

Na zasadzie art. 61 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) służy płatnikowi prawo żądania zaprzysiężenia świadków i znawców, powołanych przez władzę. (Teza).

Wyrok NTA z 30 października 1935 l. rej. 5676/33 w sprawie Jana Pfajfera przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

...Zapatrywanie władzy pozwanej, jakoby płatnik miał tylko prawo żądać zaprzysiężenia znawców przez siebie powołanych, nie zaś świadków i znawców powołanych z urzędu, jest mylne. Art. 61 ustawy stanowi, że świadkowie i znawcy mogą być zaprzysiężeni bądź na wniosek władzy skarbowej lub komisji, bądź na prośbę płatnika. Nie rozróżnia zatem ten przepis między świadkami i znawcami powołanymi z urzędu, a powołanymi przez płatnika. Zasada, że tylko ta strona, która świadka lub znawcę powołuje, może żądać jego zaprzysiężenia, nietylko nie wynika z ustawy o podatku dochodowym, ale byłaby wręcz sprzeczna z podstawowemi zasadami wszelkiego postępowania. I tak w postępowaniu sądowem cywilnem regułę stanowi zaprzysięganie świadków i znawców (art. 292 i 306 k. p. c.), a tylko za zgodą obu stron może być zaprzysiężenie pominięte (art. 294, 308 k. p. c.), a zatem żądanie jednej ze stron, by świadek lub znawca został zaprzysiężony, mimo zgody drugiej na niezaprzysięganie, wywołuje konieczność zaprzysiężenia. Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej o post. admin. zawiera w art. 61 jedynie przepis, normujący postępowanie w wypadku, gdy zajdzie „konieczność przesłuchania świadka pod przysięgą", nie wskazuje natomiast, kiedy ta konieczność zachodzi, nie rozróżnia też bynajmniej, czy świadkowie lub znawcy są powołani z urzędu, czy na wniosek strony. Ordynacja Podatkowa stanowi natomiast wyraźnie w art. 73 § 1, że władze mają prawo żądać przesłuchania pod przysięgą świadków i biegłych na określone okoliczności faktyczne lub pytania, zaś płatnikowi służy „to samo prawo". Przyjęcie więc zasady, że

płatnikowi służy prawo żądania zaprzysiężenia tylko powołanych przez siebie świadków i znawców, pociągnęłoby za sobą analogiczne ograniczenie praw władzy skarbowej — takiej zaś intencji nie można przypisać ustawodawcy. Musi się więc ten przepis O. P. również w ten sposób interpretować, że tak władzy skarbowej, jak płatnikowi, służy prawo żądania przesłuchania pod przysięgą każdego świadka lub biegłego, bez względu na to, kto na dowód z tego świadka lub znawcy się powołał.

Gdy zaś treść art. 61 ustawy o podatku dochodowym nie daje podstawy do przyjęcia, że intencją tego przepisu było stworzenie wyjątku od ogólnych zasad postępowania, uwidaczniających się w powołanych wyżej przepisach, interpretacja władzy pozwanej w odpowiedzi na skargę musi być uznana za mylną, wobec czego prośba płatnika o zaprzysiężenie świadków, przesłuchanych z urzędu, wymagała rozprawienia się z nią w orzeczeniu. . . .

1320.

PODATEK DOCHODOWY.

Wymiar dodatkowy: Przedawnienie prawa wymiaru.

Oznaczony w art. 85 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) okres, za który może być dokonany wymiar dodatkowy, obejmuje pięć lat podatkowych.

Wyrok NTA z 30 kwietnia 1935 l. rej. 10.267/34 w sprawie Ludwiki Parczewskiej w Wilnie przeciw Komisji Odwoławczej w Wilnie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1928.

Skarga zarzuca zaskarżonemu orzeczeniu obrazę art. 85 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) z tego powodu, iż nie uwzględniło ono zarzutu przedawnienia, uzasadnianego tem, że nakaz płatniczy na podatek dochodowy za rok podatkowy 1928 doręczono skarżącej dopiero w dniu 20 grudnia 1933, a więc po upływie ustanowionego w art. 85 ustawy 5-letniego terminu.

Zarzut nie jest uzasadniony.

W myśl art. 85 ustawy osoby, które przy wymiarze podatku opuszczono, powinny być pociągnięte do podatku dodatkowo za cały czas ubiegły, lecz nie więcej niż za pięć lat, bezpośrednio poprzedzających rok, w którym stwierdzono tę okoliczność. A zatem skoro opuszczenie skarżącej stwierdzono w r. 1933, władza była uprawniona do dokonania wy-

miaru za lat pięć, poprzedzających rok 1933, t. j. za lata 1928 — 1932. W tych granicach mieści się sporny wymiar za r. 1928. Skarga dochodzi do odmiennej konkluzji wskutek tego, że przepis art. 85 interpretuje tak, jakgdyby on stanowił, że w określonych w nim warunkach jest dopuszczalne pociągnięcie do podatku, czyli wymierzenie podatku, nie za pięć lat, ale od dochodów osiągniętych w okresie pięciu lat. Przepis ten jednak nie daje żadnej podstawy do takiej interpretacji. Według terminologji ustawy bowiem podatek wymierza się za „lata podatkowe", t. j. za lata następujące po roku kalendarzowym lub gospodarczym, w którym osiągnięto dochody, — a nie za te ostatnie lata. One stanowią tylko podstawę opodatkowania (art. 13).

Wobec tego, że ustawa mówi wyraźnie o „latach" poprzedzających „rok", w którym stwierdzono istotną dla dokonania wymiaru okoliczność, nie można też przyznać żadnego znaczenia dla rozpatrywanej kwestji terminowi 1 października roku podatkowego, do którego powinny być rozesłane nakazy płatnicze (art. 66 ustawy), ani terminowi 1 listopada roku podatkowego, w którym płatny jest podatek (art. 87). Nie można więc — jak to czyni skarżąca — liczyć od jednego z tych dni biegu przedawnienia.

Z tych powodów NTA skargę oddalił.

Glosa J. Pomianowskiego — przy orzeczeniu bezpośrednio następującem.

1321.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Przedawnienie prawa wymiaru.

Prawo wymiaru podatku dochodowego od uposażeń, określone w art. 113 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), nie ulega przedawnieniu, przewidzianemu w art. 85 ustawy.

Wyrok NTA z 28 października 1935 l. rej. 2071/33 w sprawie Cukrowni Wierzchosławice Sp. Akc. w Wierzchosławicach przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od uposażeń.

Protokółem z 17 września 1932, sporządzonym przez urzędnika Urzędu Skarbowego, zostało stwierdzone, że Cukrownia Wierzchosławice w okresie czasu od 1 stycznia 1929 do 30 czerwca 1932 uiszczała podatek dochodowy od wynagrodzeń swych pracowników w kwotach niższych, niż ustalone tym protokółem jako przypadające do zapłaty według przepisów

art. 112 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. Na skutek tego Urząd Skarbowy w Inowrocławiu decyzją z 28 października 1932 wymierzył Cukrowni na podstawie art. 113 ustawy podatek dochodowy za powyższy okres czasu....

Odwołania od powyższej decyzji Izba Skarbowa w Poznaniu nie uwzględniła orzeczeniem z 27 stycznia 1933, opierając się na przepisach art. 20, 113 i 116 ustawy i na ust. 3 § 39 rozp. wykon. Odnośnie do zarzutów odwołania orzeczenie to stwierdziło przytem, że... zarzut co do obrazy art. 85 ustawy pozostał bez rozpatrzenia, ponieważ wymiar podatku został uskuteczniony na podstawie nowych okoliczności, ustalonych dopiero w czasie kontroli, dokonanej w Cukrowni 17 września 1932....

Skarga, stwierdzając, że sporny wymiar podlega w drodze analogji przepisom art. 85 ustawy o podatku dochodowym, zarzuca przedewszystkiem błędną interpretację tego artykułu w zakresie pojęcia nowych okoliczności faktycznych, względnie w zakresie kwestji zastosowalności przewidzianego w nim wymiaru w wypadkach nowej oceny prawnej okoliczności faktycznych, znanych już poprzednio.

Otóż odnośnie do tego zarzutu należy stwierdzić, że jest on chybiony w samem założeniu.

Art. 85 ustawy o podatku dochodowym, jako wchodzący do Działu I tej ustawy, jest organicznie związany z systemem opodatkowania, przewidzianym w tym dziale. Skoro więc według brzmienia wymienionego artykułu (ust. 1) ustala on zasady dodatkowego pociągnięcia do podatku w wypadkach wyszczególnionych w nim błędów pierwotnego wymiaru, to w powyższem pojęciu „wymiaru" stosuje się on niewątpliwie do Działu I ustawy. Według jednak tego działu (art. 32) przez wymiar rozumie się specjalny akt władzy administracyjnej, którym ta władza określa należność podatkową płatnika. Wynika stąd zatem, że art. 85 ustala zasady dodatkowego opodatkowania wyłącznie w tych przypadkach, gdzie już pierwotny obowiązek podatkowy płatnika podlega określeniu przez akt wymiarowy władzy, przyczem celem tego artykułu jest prostowanie błędów aktów wymiarowych władzy.

O ile jednak chodzi o system opodatkowania, przyjęty przez przepisy Działu II ustawy (które to przepisy, co jest bezsporne, były miarodajne i miały zastosowanie przy pierwotnem opodatkowaniu w niniejszej sprawie), to, jak wynika z art. 111 i n. ustawy, opodatkowanie pierwotne płatnika wogóle nie jest oparte na akcie wymiarowym władzy, lecz bezpośrednio na przepisach ustawy. W tej więc sytuacji, gdzie pierwotne opodatkowanie opierało się na art. 111 Działu II ustawy i gdzie ani nie zachodzi ten moment prawny, który według art. 85 stanowi podstawowy warunek jego zastosowalności, ani nie istnieje ten cel, który wymieniony

artykuł ma na względzie, — brak jest wszelkich podstaw do przyjęcia, że istnieje analogja ze stanem prawnym z art. 85 ustawy i że wymiar, dokonany w myśl art. 113, podlega przepisom tego artykułu w drodze analogji.

Przeciwnie, jak wynika z art. 113 ust. 1 zdanie 3 ustawy, wymiar, o jakim mowa wyżej, opiera się na specjalnym przepisie zupełnie samoistnym, który w niczem nie jest nawiązany do art. 85 i którego uzupełnienie przez zasady tego ostatniego artykułu stanowi niedopuszczalne rozszerzenie jego treści. Należy też stwierdzić, że zaskarżone orzeczenie nie zostało oparte na omawianym art. 85; o ile bowiem wspomina ono ten artykuł, to tylko w charakterze podniesionego w odwołaniu zarzutu, który pozostawia ono bez rozpoznania....

Obecnie obowiązuje art. 104 O. P., który odnosi się do wszystkich podatków, wymienionych w art. 1 O. P., a który stanowi, że płatników, „których przy wymiarze podatku opuszczono, lub niewłaściwie uwolniono, albo co do których wymiar wskutek później ujawnionych konkretnych okoliczności faktycznych okaże się za niski, pociąga się do podatku dodatkowo za cały czas ubiegły". Przepis ten nie określa więc już granic czasowych prawa dodatkowego wymiaru, jak to czynił art. 85 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. — granice te wynikają z przepisu art. 105 O. P. i z przepisów ustaw podatkowych o powstaniu obowiązku podatkowego. Art. 105 O. P. stanowi, że prawo wymiaru podatku (oczywiście tak dodatkowego, jak i pierwotnego) przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Wedle art. 30 ustawy o podatku dochodowym (poz. 6/36) „obowiązek podatkowy... rozpoczyna się z reguły od najbliższego roku po nastaniu stosunków, uzasadniających obowiązek podatkowy". Wyjątek od tej reguły zawiera ust. 2 tegoż artykułu, przejęty z dawnego art. 76 ust. 2 ustawy. W Dziale II ustawy niema mowy o obowiązku podatkowym, z przepisów jednak art. 44 („obowiązek potrącania podatku ciąży na... wypłacających wszelkiego rodzaju wynagrodzenia") i art. 45 („osoby, które otrzymują wynagrodzenie od różnych służbodawców, obowiązane są po upływie danego roku uiścić tytułem podatku dochodowego...") można wysnuć wniosek, że obowiązek podatkowy powstaje co do podatku potrącanego w momencie wypłaty wynagrodzenia, zaś co do różnicy, wynikającej z kumulacji wynagrodzeń, z upływem roku, w którym te wynagrodzenia pobrano. Przedawnienie więc prawa wymiaru nastąpi w wypadku art. 30 ust. 1 z końcem piątego roku kalendarzowego po upływie roku, następującego po nastaniu stosunków, uzasadniających obowiązek podatkowy, w wypadku art. 30 ust. 2 — z końcem piątego roku kalendarzowego po upływie roku, w którym mieścił się miesiąc, następujący po zajściu wymienionych w tym ustępie wydarzeń, w wypadku art. 44 — z końcem piątego roku kalendarzowego po upływie roku, w którym wypłacono dane wynagrodzenie, zaś w wypadku art. 45 — z końcem piątego roku kalendarzowego po upływie roku, następującego po otrzymaniu wynagrodzeń od kilku służbodawców.

Z ogólnego brzmienia art. 104 i 105 O. P. wynika dalej, że (jak to już wyżej wskazano) pod rządem Ordynacji nie będzie już trwała sytuacja prawna, która wykluczała dotychczas zastosowanie pięcioletniego ograniczenia dodatkowych wymiarów do wymiarów podatku dochodowego od uposażeń. Art. 105 bowiem nie ogranicza prze-

dawnienia do wymiarów „dodatkowych“ z art. 104, ale mówi o „prawie do uskutecznienia wymiaru“ w sposób ogólny. Pod przepis ten więc podpadną również wymiary z art. 99 §§ 2 i 3 O. P., mianowicie wymiary podatku dochodowego z Działu II w wypadku, gdy obowiązany do potrącenia podatku albo nie wpłacił podatku całkiem, albo wpłacił za mało. Pozostaje jedynie otwarta kwestja, od kiedy ma się zacząć liczyć pięcioletnie przedawnienie w przypadkach, gdy stan faktyczny z art. 99 §§ 2 i 3 O. P. — a więc stan faktyczny, przewidziany w art. 113 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. — zaszedł przed wejściem w życie Ordynacji. Rosenkranz (Ordynacja podatkowa, PPH 1935 str. 67) określa termin rozpoczęcia przedawnienia w tym wypadku na 1 października 1934, a to na podstawie analogji art. XLIII przep. wprow. kod. zobow.

Otwarta również pozostaje kwestja przedawnienia podatków wymierzonych, czyli wedle terminologji O. P. zobowiązań podatkowych, o którem O. P. wspomina w art. 46 („zobowiązanie podatkowe wygasa przez 1) zapłatę lub przymusowe ściągnięcie, 2) umorzenie, 3) przedawnienie“), a co do którego żadnych przepisów nie zawiera. Wychodząc z założenia, że O. P. unika rozstrzygania kwestyj materjalnoprawnych („przedawnienie prawa wymiaru“ jest w swej istocie proceduralnym terminem prekluzyjnym), możnaby dojść do wniosku, że co do tego przedawnienia mają zastosowanie dotychczasowe przepisy. Rosenkranz l. c. dochodzi do wniosku, że „prawo przymusowego ściągnięcia nie podlega przedawnieniu“. Istotnie, ani O. P., ani rozporządzenie o post. egzek. władz skarbowych nie stanowią żadnych terminów prekluzyjnych dla egzekucji wierzytelności podatkowych, to jednak nie rozstrzyga jeszcze materjalno-prawnego zagadnienia przedawnienia tych wierzytelności i zagadnienie to będzie wymagało jeszcze rozpatrzenia i rozstrzygnięcia tak w teorji, jak i w judykaturze. Najwłaściwsze byłoby wyraźne rozstrzygnięcie go w drodze ustawodawczej.

J. Pomianowski

1322.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — wynagrodzenia, wypłacone w r. 1931 za okres poprzedni.

Pod przepis art. 112-a ustawy o podatku dochodowym[1]) w brzmieniu art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. podpadają wynagrodzenia, wypłacone w r. 1931, chociażby nawet stanowiły należność za okres z przed 1 stycznia 1931. (Teza).

Wyrok NTA z 25 listopada 1935 l. rej. 1518/33 w sprawie Stefana Żerańskiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń.

---

[1]) Art. 45 jednolitego tekstu poz. 6/36 Dz. Ust.

Stefan Żerański dołączył do obliczenia różnicy z tytułu kumulacji uposażeń, otrzymanych od różnych służbodawców w r. 1931, zaświadczenie Belgijskiej Spółki Akc. Zakłady Przemysłowe Boryszew, stwierdzające, iż w r. 1931 otrzymał 83.220 zł wynagrodzenia, oraz zaświadczenie Polskich Zakładów Chemicznych „Nitrat" Sp. Akc. w Warszawie, stwierdzające, iż w r. 1931 otrzymał 73.238 zł wynagrodzenia, w tem 15.018 zł wynagrodzenia dodatkowego za r. 1930, zaksięgowanego w r. 1930, a wypłaconego w r. 1931.

Nakazem płatniczym, doręczonym 14 października 1932, 34 Urząd Skarbowy w Warszawie obliczył Żerańskiemu różnicę w podatku dochodowym z tytułu kumulacji uposażeń, przyczem przy obliczeniu tej różnicy uwzględnił również kwotę 15.018 zł, wypłaconą w r. 1931 Żerańskiemu przez spółkę „Nitrat" jako dodatkowe wynagrodzenie za r. 1930.

W odwołaniu zarzucił płatnik, że według postanowień art. 112-a ustawy o podatku dochodowym kumulacji w r. 1932 podlegają jedynie wynagrodzenia, otrzymane od różnych służbodawców za r. 1931. Natomiast nie podlega kumulacji kwota 15.018 zł, wypłacona wprawdzie odwołującemu się przez spółkę „Nitrat" w r. 1931, lecz jako dodatkowe wynagrodzenie za r. 1930.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, przyczem wyszła z założenia, że według art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust., który to artykuł zawiera brzmienie art. 112-a ustawy o podatku dochodowym, kumulacji w r. 1932 podlegają wynagrodzenia, otrzymane w r. 1931 od różnych służbodawców, bez względu na okres, za który wynagrodzenie zostało w r. 1931 wypłacone.

Skarga zarzuca obrazę art. 112-a ustawy o podatku dochodowym, przyczem obrazę tę uzasadnia jak w odwołaniu, podnosząc ponadto, że ustawodawca, chcąc obłożyć kryzysowym dodatkiem uposażenia, wypłacone za styczeń 1932 oraz po 1 stycznia 1932, bez względu na okres, za który te uposażenia są wypłacane, zamieścił w art. 2 ust. 4 ustawy z 22 października 1931 poz. 760 Dz. Ust. wyraźne w tym względzie postanowienia, których to postanowień niema w ustawie z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzuty skargi należało uznać za nietrafne. Z treści bowiem art. 110, 111 i 112 ustawy o podatku dochodowym wynika, że obowiązek potrącenia i wpłacenia do kas skarbowych podatku dochodowego z Działu II ustawy o podatku dochodowym jest ściśle związany z momentem wypłaty przez pracodawcę wynagrodzenia z tytułu stosunku służbowego względnie najmu pracy, że zatem dla obliczenia wysokości podatku jest w zasadzie rzeczą obojętną, za jaki okres czasu wynagrodzenie, od którego potrąca się podatek, jest wypłacane. I tak dla ustalenia stopy procentowej podatku

od jednorazowego wynagrodzenia za r. 1930, wypłaconego w r. 1931, jest obojętna wysokość wynagrodzenia perjodycznego wypłaconego w r. 1930, natomiast miarodajna jest wysokość ostatniego wynagrodzenia perjodycznego, wypłaconego w r. 1931. Tej ogólnej zasady, przyjętej w Dziale II ustawy o podatku dochodowym, nie zmieniają również postanowienia art. 112-a tejże ustawy, wprowadzone nowelą z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust., a stanowiące część składową Działu II ustawy o podatku dochodowym. Jednak i samo brzmienie art. 112-a ustawy nie daje podstawy do wniosku, by dla celów kumulacji miały być jedynie uwzględniane wynagrodzenia, przypadające do wypłaty za ubiegły rok, chociażby nawet w tym ubiegłym roku nie zostały wypłacone. Na wstępie bowiem wspomniany artykuł nakłada obowiązek kumulacji uposażeń na osoby, które o t r z y m u j ą wynagrodzenie od różnych służbodawców, a nie na osoby, którym p r z y p a d a do wypłaty wynagrodzenie od różnych służbodawców. W ten sposób obowiązek kumulacji uposażeń jest uzależniony od wypłaty wynagrodzeń, a nie od samych tytułów do otrzymania wynagrodzenia. Wreszcie końcowe zdanie ust. 1 art. 112-a ustawy nakazuje potrącenie przy ustalaniu różnicy z tytułu kumulacji uposażeń kwoty podatku, potrąconej przez poszczególnych służbodawców w ciągu ubiegłego roku, a nie kwoty podatku, potrąconej od wynagrodzenia, przypadającego za ubiegły rok. W tych warunkach należało uznać, że art. 112-a ustawy, poddając obowiązkowi kumulacji łączne roczne wynagrodzenie, ma na myśli wogóle łączne roczne wynagrodzenie o t r z y m a n e przez płatnika w ciągu ubiegłego roku od poszczególnych służbodawców bez względu na okres, za który to wynagrodzenie zostało wypłacone, a nietylko wynagrodzenie otrzymane w ciągu ubiegłego roku właśnie za ten rok względnie wynagrodzenie przypadające za ubiegły rok do wypłaty, chociażby nawet w tym ubiegłym roku nie zostało wypłacone. Odmienna interpretacja przepisu art. 112-a ustawy prowadziłaby do zwolnienia od obowiązku kumulacji wynagrodzeń, przypadających za ubiegły rok, a nie wypłaconych w tym ubiegłym roku, lecz dopiero w roku następnym. W ubiegłym bowiem roku płatnik nie otrzymał jeszcze wynagrodzenia i podatek nie został przez służbodawcę potrącony, zaś w następnym roku wypłacone wynagrodzenie to nie byłoby wynagrodzeniem za tenże następny rok. Gdy zatem skarga zarzuca, że przy kumulacji należy jedynie uwzględniać wynagrodzenia, przypadające za ubiegły rok, a nie wynagrodzenia wogóle otrzymane faktycznie przez płatnika w ubiegłym roku — należało zarzuty skargi, oparte na niewłaściwem założeniu, uznać za nieuzasadnione. Nietrafnie powołuje się przytem skarga na postanowienia art. 2 ust. 4 ustawy z 22 października 1931 o kryzysowym dodatku do podatku dochodowego poz. 760 Dz. Ust., które uzależniają pobór kryzysowego dodatku od momentu wypłaty wy-

nagrodzeń. W postanowieniach tych bowiem ustawodawca potwierdził już w sposób zupełnie wyraźny ogólną zasadę, że dla oceny obowiązku podatkowego według Działu II ustawy o podatku dochodowym miarodajny jest moment wypłaty wynagrodzenia, a nie okoliczność, za jaki okres wynagrodzenie to przypada do zapłaty, — a robiąc wyjątek od tej zasady odnośnie do wynagrodzeń za styczeń 1932, które mogły być wypłacone w grudniu 1931, zamieścił ten wyjątek w samej ustawie.

Z tych względów należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

1323.

PODATEK DOCHODOWY.

Od uposażeń: Kumulacja — wynagrodzenia perjodyczne i jednorazowe, stawka podatku.

Przy kumulacji wynagrodzeń perjodycznych z jednorazowemi na zasadzie ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. nie ma zastosowania do tych ostatnich przepis art. 111 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust.[1] (Teza).

Wyrok NTA z 13 listopada 1935 l. rej. 936/33 w sprawie Wiktora Bereszki w Warszawie przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od skumulowanych wynagrodzeń.

Wiktor Bereszko wykazał w obliczeniu różnicy pomiędzy podatkiem dochodowym od uposażeń, potrąconym w r. 1931 przez poszczególnych służbodawców, a podatkiem, przypadającym do zapłaty od łącznego wynagrodzenia, otrzymanego od wszystkich służbodawców razem w r. 1931, iż w r. 1931 tytułem stałych wynagrodzeń otrzymał 49.750 zł, tytułem wynagrodzeń jednorazowych 24.624 zł, razem 74.374 zł. Dla obliczenia różnicy w podatku zastosował Bereszko do stałych wynagrodzeń stopę procentową podatku 12,3%, miarodajną według skali art. 111 ustawy o podatku dochodowym poz. 411/25 Dz. Ust. dla wynagrodzenia rocznego 49.750 zł, zaś do wynagrodzeń jednorazowych — stopę procentową podatku 15,1%, miarodajną według tejże skali dla wynagrodzenia rocznego 74.374 zł.

7 Urząd Skarbowy w Warszawie zawiadomieniem płatniczem, doręczonem w dniu 3 września 1932, sprostował powyższe obliczenie różnicy w podatku przez zastosowanie i do perjodycznych wynagrodzeń i do jedno-

---

[1]) Art. 43 jednolitego tekstu poz. 6/36 Dz. Ust.

razowych stopy procentowej podatku 15,1%, miarodajnej dla łącznej sumy rocznego wynagrodzenia, otrzymanego przez płatnika w r. 1931 od wszystkich służbodawców razem w kwocie 74.374 zł.

W odwołaniu zarzucił płatnik, że ustawa z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. nie zmieniła końcowego ustępu art. 111 ustawy o podatku dochodowym, wobec czego wyższą stopę procentową podatku należało stosować tylko do rocznej sumy jednorazowych wynagrodzeń.

Władza pozwana zaskarżonem orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, uznając wymiar różnicy za uzasadniony z uwagi na to, że w myśl art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. kumulacji podlegają roczne wynagrodzenia, a więc tak perjodyczne, jak i jednorazowe, otrzymane od różnych służbodawców.

Skarga na powyższe orzeczenie zarzuca obrazę art. 111 ust. ost. ustawy o podatku dochodowym i art. 3 i 4 ustawy z 7 listopada 1931, przyczem obrazę tę uzasadnia jak w odwołaniu.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzuty skargi należało uznać za nietrafne. Według treści art. 112-a ustawy o podatku dochodowym w brzmieniu art. 3 ustawy z 7 listopada 1931 poz. 771 Dz. Ust. różnicę z tytułu kumulacji uposażeń, otrzymanych w ubiegłym roku od różnych służbodawców, należy obliczyć przy uwzględnieniu łącznego rocznego w y n a g r o d z e n i a. W myśl postanowień Działu II ustawy o podatku dochodowym za wynagrodzenie, podlegające podatkowi dochodowemu według tegoż Działu II, należy uważać tak wynagrodzenia perjodyczne, jak i wynagrodzenia jednorazowe. Z tego wynika, że postanowieniom o kumulacji wynagrodzeń podlegają obydwa rodzaje wynagrodzeń, tak perjodyczne, jak i jednorazowe, a zatem należy przyjąć, że intencją ustawodawcy było skumulowanie obu rodzajów wynagrodzeń. Skarga zresztą nie przeczy nawet, by jednorazowe wynagrodzenia nie podlegały wogóle kumulacji. Usiłuje ona jedynie uzasadnić, że przy kumulacji wynagrodzeń perjodycznych z jednorazowemi, do tych ostatnich jedynie należy stosować wyższą stopę procentową podatku, miarodajną dla łącznej sumy rocznych wynagrodzeń perjodycznych i jednorazowych, przyczem opiera się na ustępie ostatnim art. 111 ustawy o podatku dochodowym.

Otóż stanowisko, zajęte przez skarżącego, byłoby słuszne, gdyby według brzmienia art. 112-a ustawy o podatku dochodowym dla obliczenia różnicy z tytułu kumulacji uposażeń należało stosować postanowienia całego art. 111 ustawy o podatku dochodowym, a więc wszystkie jego ustępy. Tymczasem według treści art. 112-a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym różnicę z tytułu kumulacji uposażeń należy obliczać nie według art. 111 ustawy o podatku dochodowym, lecz tylko według skali tegoż artykułu,

zawartej w jego ust. 1. Z tego wynika, że przy obliczaniu różnicy z tytułu kumulacji uposażeń perjodycznych i jednorazowych, o ile chodzi o wynagrodzenia jednorazowe, nie mają zastosowania postanowienia dalszych ustępów art. 111, a więc także postanowienia ustępu ostatniego, na którym opierają się zarzuty skargi.

Gdy zatem według postanowień art. 112-a ustawy o podatku dochodowym kumulacji podlega łączne roczne wynagrodzenie, otrzymane od różnych służbodawców, a zatem tak wynagrodzenia perjodyczne, jak i wynagrodzenia jednorazowe, gdy ponadto według postanowień tegoż artykułu dla obliczenia różnicy w podatku miarodajna jest jedynie skala art. 111 ustawy o podatku dochodowym bez zachowania postanowień ustępu ostatniego tegoż artykułu, należało uznać, że stanowisko władzy pozwanej w kwestji sprostowania obliczenia różnicy z tytułu kumulacji uposażeń, złożonego przez skarżącego, jest zgodne z obowiązującemi przepisami prawnemi, a zarzuty skargi, oparte na niewłaściwej interpretacji przepisów prawa, są chybione.

Z tych względów NTA oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1324.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Niezgodność inwentarza dłużników z księgą główną; niezgodność w dacie bilansu między stanem książkowym remanentu towarów a stanem faktycznym; nieujawnienie w rachunku kasy sum, pobranych na rachunek osób trzecich; brak dowodów na niektóre pozycje; księgowanie rachunków dostawców dopiero z chwilą ich wyrównania; księgowanie rachunków na zakupione towary w kwotach netto po potrąceniu bonifikaty i skonta; brak w księdze inwentarzowej w dacie bilansu szczegółowego zestawienia dłużników i wierzycieli, ruchomości i obcych walut.

1. Cyfrowe rozbieżności między danemi inwentarza a księgi głównej, dotyczące wierzytelności przedsiębiorstwa, nie mogą przesądzić kwestji prawidłowości ksiąg handlowych, jeśli przedsiębiorstwo do chwili badania ksiąg nie dokonało ostatecznego zamknięcia rachunków i jeśli nie została ustalona przyczyna tej rozbieżności.

2. Sam fakt istnienia różnic między stanem książkowym a stanem rzeczywistym remanentu towarów w dacie sporządzenia bilansu nie daje

podstawy do dyskwalifikacji ksiąg; dopiero ustalenie przyczyny zachodzących różnic może dostarczyć podstawy do wniosków o prawidłowości prowadzonej rachunkowości.

3. Rachunek kasy winien wykazywać stan gotówki przedsiębiorstwa bez względu na tytuł pobrania poszczególnych kwot; także sumy, pobrane na rachunek osób trzecich, winny być zaksięgowane na rachunku kasy.

4. Brak dowodów na niektóre pozycje przychodowe i rozchodowe kasy nie zmusza władzy orzekającej do uznania ksiąg handlowych przedsiębiorstwa za nieprawidłowe lub nierzetelne.

5. Księgowanie rachunków dostawców dopiero z chwilą ich wyrównania nie odpowiada ani § 38 niem. kod. handl., ani też zasadom prawidłowej rachunkowości.

6. Przepisy kodeksu handlowego nie zmuszają do uznania za niedopuszczalne księgowania rachunków na zakupione towary w kwotach netto po strąceniu bonifikaty i skonta.

7. Brak w księdze inwentarzowej w dacie bilansu szczegółowego zestawienia dłużników i wierzycieli, ruchomości i obcych walut nie stanowi dostatecznego powodu do dyskwalifikacji ksiąg handlowych, jeśli istnieją szczegółowe pozaksiążkowe wykazy do sumarycznych pozycyj księgi inwentarzowej.

Wyrok NTA z 17 października 1935 l. rej. 238/34 i 675/34 w sprawie ze skarg Przewodniczącego Komisji Odwoławczej w Katowicach na orzeczenia tejże Komisji w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1931 Leonowi Pieczce w Rybniku.

...Przedsiębiorca Leon Pieczka domagał się w postępowaniu administracyjnem ustalenia obrotu w myśl zeznania, popartego księgami handlowemi, oraz zastosowania 1% stawki podatkowej, zaś Komisja Szacunkowa, uznawszy księgi za nieprawidłowe, ustaliła obrót odmiennie od zeznania i w konsekwencji odmówiła zastosowania 1% stawki podatkowej. Wskutek odwołania Komisja Odwoławcza uznała księgi handlowe podatnika za prawidłowe i obciążyła obrót, pochodzący ze sprzedaży hurtowej, 1% stawką podatkową.

Skargi zarzucają Komisji obrazę art. 76 ust. 3 ustawy podatkowej (poz. 550/25 Dz. Ust.).

Według tego przepisu władza względnie komisja nie może ustalić obrotu odmiennie od zeznania, o ile — ofiarowane przez podatnika — księgi nie zostały uznane przez komisję za nieprawidłowe lub nierzetelne.

W rozumieniu skarżącego zatem Komisja Odwoławcza miała obowiązek uznania ksiąg handlowych konkretnego podatnika za nieprawidłowe,

czy też nawet nierzetelne, a skoro je uznała za prawidłowe, to naruszyła wspomniany dopiero co przepis.

Należało zatem zanalizować ten przepis w świetle zarzutu skargi.

Z tego przepisu wynika niewątpliwie obowiązek komisji zbadania formalnej i materjalnej strony ksiąg i snucia z ustalonego stanu faktycznego właściwego wniosku o prawidłowości i rzetelności ksiąg. O ile chodzi o formalną stronę, to przy ocenie oczywiście nie może komisja pominąć obowiązujących w tym względzie wyraźnych norm prawa pozytywnego.

Ustawa podatkowa atoli nie podaje wogóle żadnych norm, dotyczących rodzaju i sposobu prowadzenia ksiąg. Kodeks handlowy niemiecki zaś zajmuje się zagadnieniem ksiąg handlowych w osobnym rozdz. 4 księgi pierwszej i podaje kilka takich norm natury formalnej w §§ 43 i 44 lecz skargi nawet nie twierdzą, by księgi Pieczki nie odpowiadały wymogom w tych właśnie paragrafach wyszczególnionym.

Przepisy natomiast §§ 38 i 39, o które skargom chodzi, nie podają jakichś koniecznych formalności przy prowadzeniu ksiąg. Znaczenie prawne tych przepisów jest raczej w praktycznem stosowaniu względne. Już bowiem § 38 nie wyszczególnia rodzaju ksiąg, które kupiec ma prowadzić, a ogranicza się do wskazania ogólnej, szeroko zakrojonej zasady prowadzenia ksiąg wogóle, a zatem takich, jakich wymaga rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa w granicach, zakreślonych zasadami prawidłowej rachunkowości. Pozatem wymogiem kodeksowym jest li tylko, by kupiec w tych księgach ujawnił dokonane tranzakcje i stan swego majątku. Przepis ten zatem nie obraca się w ciasnych ramach nakazanej kazuistyki, lecz otwiera pole do uzgodnienia potrzeb życiowych poszczególnych przedsiębiorstw z wytyczną zasadą prawa wykazywania w księgach handlowych poszczególnych zdarzeń gospodarczych obrotu handlowego przedsiębiorstwa w ciągu roku i wyniku księgowego jego działalności.

Sam fakt przeto, że pewne zdarzenia natury gospodarczej przez księgi kupca nie przeszły, niekoniecznie zmusza do wniosku, że one nie są prowadzone według zasad prawidłowej rachunkowości, ponieważ te zasady z istoty swej nie stanowią zamkniętego kompleksu pojęć sztywnych, lecz przeciwnie znajdują się one w stanie ciągłej i stopniowej ewolucji, a zatem też odpowiedź na pytanie, dotyczące niektórych takich zasad, nie zawsze będzie bezwzględnie jednakowa.

Skargi nie wskazują niedwuznacznie takich wypadków nieujawnienia w księgach dokonanych w r. 1931 tranzakcyj, związanych z opodatkowanem przedsiębiorstwem.

W szczególności wysunięto w skardze zgodnie ze stanowiskiem, zajętem przez Przewodniczącego Komisji Odwoławczej we wniosku do tejże

Komisji, następujące usterki, jako takie braki, z powodu których Komisja powinna księgowość uznać za nieprawidłową:

1) niezgodność inwentarza dłużników rybnickiego oddziału z księgą główną,

2) niezgodność na dzień bilansowy między stanem faktycznym pozostałości towarów a stanem książkowym oddziału rybnickiego,

3) nieujawnienie w księgach kwot, pobranych za sól,

4) brak dowodów na niektóre kasowe pozycje przychodowe i rozchodowe,

5) księgowanie tranzakcji dopiero z chwilą wyrównania rachunków dostawców,

6) księgowanie rachunków za otrzymane towary w kwotach netto po strąceniu bonifikaty i skonta,

7) brak księgi magazynowej dla centrali w Nowej Wsi,

8) brak szczegółowego zestawienia dłużników i wierzycieli, ruchomości i obcych walut na dzień bilansowy w księdze inwentarzowej.

Ad 1. O ile chodzi o punkt 1, to cyfrowe rozbieżności między inwentarzem i księgą główną, dotyczące wierzytelności przedsiębiorstwa, nie mogą a priori przesądzać o prawidłowości ksiąg jako takich, jeżeli przedsiębiorstwo do chwili badania ksiąg nie dokonało ostatecznego zamknięcia rachunków, a zatem nie została ustalona przyczyna tej rozbieżności i niema jeszcze dostatecznych danych do wniosku, że ta rozbieżność nie zostanie wyjaśniona i usunięta. W konkretnym wypadku po raz pierwszy stwierdzono ową różnicę w protokóle z daty 19 kwietnia 1932, natomiast w protokóle z daty 13 grudnia 1932, ujawniającym wynik powtórnego badania ksiąg wskutek odwołania podatnika, organ kontrolny wyraźnie zaznaczył, że „różnica ta obecnie jest wyjaśniona". Jeżeli zatem Komisja Odwoławcza nie uznała tej pierwotnie niewyjaśnionej różnicy nadal za dostateczną przyczynę dyskwalifikacji ksiąg in toto, to niewątpliwie wykorzystała tylko przysługujące jej prawo swobodnej oceny odnośnego stanu faktycznego w ramach zagadnienia prawidłowego prowadzenia ksiąg handlowych. Zresztą ta niezgodność nawet w pierwotnej postaci nie odnosiła się do oddziału w Nowej Wsi, a zatem nie mogłaby spowodować dyskwalifikacji księgowości, odnoszącej się do tego właśnie przedsiębiorstwa.

Ad 2. Powyższe rozważania odnoszą się także do drugiego, wyżej naprowadzonego punktu zaskarżenia, a mianowicie do kwestji niezgodności między stanem książkowym i stanem rzeczywistym pozostałości towarów w dniu 31 grudnia 1931.

W konkretnym wypadku w księdze inwentarzowej oddziału rybnickiego remanent towarów na dzień bilansowy wykazano w ilościach mniej-

szych, aniżeli wykazywała księga magazynowa. Nie da się wprawdzie zaprzeczyć, że celem prowadzenia księgi magazynowej jest dostarczenie dokładnych dat ilościowych o rozporządzalnych zasobach towarowych przedsiębiorstwa w danej chwili, że zatem księga magazynowa winna wykazywać stan rzeczywisty tych zasobów. Zważywszy atoli, że wpisy do księgi magazynowej dokonywane są na podstawie dokumentów przychodowych i rozchodowych, nie można zgóry wykluczyć rozbieżności między stanem książkowym i stanem rzeczywistym. Chodzi tylko o to, z jakiej przyczyny powstały różnice i jakiego są one rodzaju. Jeżeli różnice powstały wskutek zdarzeń, nie obracających się w sferze woli przedsiębiorcy, jak np. wskutek zniszczenia towaru lub innego ubytku zwyczajnego, wskutek kradzieży i t. p., to oczywiście nie mogą one prowadzić do wniosku, jaki snuje skarżący, że rachunkowość jest prowadzona wadliwie. Celem uzgodnienia bowiem stanu książkowego remanentów towarowych ze stanem rzeczywistym pozostałości towarów sporządza się właśnie inwentarz, czyli szczegółowy spis towarów w dacie bilansowania, i cyfrowe dane tego spisu porównuje się z wynikami zamknięć właściwych rachunków. Spostrzeżone różnice są następnie przedmiotem badania przyczyny.

Te przyczyny więc zachodzących różnic — a nie same różnice jako takie — mogą dopiero dostarczyć podstawy do snucia wniosków o prawidłowości lub nieprawidłowości prowadzonej rachunkowości.

Komisja Odwoławcza uznała zachodzące różnice za dostatecznie wyjaśnione i uzasadnione, a zatem za niebudzące wątpliwości w kierunku prawidłowości rachunkowości podatnika. Skarżący nie przeciwstawił żadnych okoliczności przyczynowych w związku z temi różnicami, któreby wskazywały na brak należytej staranności lub uchybienia w prowadzeniu księgi magazynowej, ani też uchybień w sporządzeniu inwentarza. Dla skarżącego zatem już sam fakt powstania tych różnic, bez względu na przyczyny, jest wystarczającym powodem do dyskwalifikacji całej księgowości. Takie formalistyczne stanowisko atoli nie jest zasadne.

Ad 3. Nieujawnienie natomiast w księgach wpływów za sól, dostarczoną odbiorcom przez podatnika, a pochodzącą z obcego składu, może mieć znaczenie dla zagadnienia nietylko prawidłowości formalnej, ale nawet rzetelności ksiąg, bez względu na to, jak wypadnie ocena prawna stosunków, zachodzących między podatnikiem, ową hurtownią soli i odbiorcami.

Pieczka nie księgował należności za sól dostarczoną odbiorcom, lecz przeprowadził przez swoje księgi jedynie prowizję, otrzymaną od hurtowni soli za przewóz, ponieważ twierdził, że nie trudnił się sprzedażą soli ani na rachunek własny ani na rachunek trzeciego, a jedynie podjął się r o z w o ż e n i a soli do klientów hurtowni za wynagrodzeniem za przewóz.

Pieczka atoli nie przeczył, że inkasował u odbiorców także cenę sprzedaży, należną hurtowni soli. Sum inkasowanych nie wprowadzał on do swoich ksiąg, ponieważ uważał je za cudze pieniądze. Ta okoliczność jednak mogłaby mieć jedynie wpływ na sposób księgowania tych wpływów na dalszych rachunkach, nie może natomiast uzasadnić zupełnego książkowego ich pominięcia na rachunku kasy. Kasa bowiem winna wykazać stan gotówki przedsiębiorstwa wogóle, bez względu na tytuł pobrania poszczególnych kwot, a zatem także gotówkę inkasowaną na rachunek osoby trzeciej.

Ad 4. Brak niektórych dowodów na kasowe pozycje przychodowe i rozchodowe, poczytywany przez Przewodniczącego Komisji Odwoławczej za istotny, Komisja uznała za nieistotny z tego powodu, że podatnik na odnośne pozycje przedstawił kopje faktur lub kwity dostawowe. Skarżący kwestjonuje moc dowodową tych dokumentów z tego powodu, że kopje faktur nie ujawniały cen, zaś na wtórnikach kwitów dostawowych, sporządzonych drogą przebitkową, ceny wpisywane były przez sprzedawcę już po wręczeniu pierwopisu klientom.

Chodzi tu zatem par excellence o kwestję wiary, jaką organ orzekający darzy prezentanta takich dokumentów. Okoliczność, czy komisja takim dowodom chce dać wiarę lub też je odrzucić, leży w zupełności w sferze przekonania komisji, jako władzy orzekającej, a decyduje ona w tym względzie wyłącznie w trybie wskazanym w art. 70 ustawy.

Sam brak należytych dowodów na poszczególne pozycje książkowe nie zmusza władzy orzekającej do uznania takich ksiąg ani za nieprawidłowe, ani za nierzetelne. Rzeczą zaś jest naturalną, że przewodniczący komisji ma możność i prawo domagania się od kompletu uchwalającego uzasadnienia uchwały, zmierzającej do uznania takich ksiąg za prawidłowe.

Ad 5. Przechodząc do następnego punktu zaczepienia orzeczenia Komisji, mianowicie z powodu księgowania przez podatnika rachunków dostawców towarowych dopiero z chwilą wyrównania tych rachunków, NTA uznał za uzasadnione zapatrywanie skarżącego, że ten tryb księgowania nie odpowiada ani wymogom § 38 kodeksu, ani ustalonym powszechnie zasadom prawidłowej rachunkowości. Jeśli kupiec nabywa dla swego przedsiębiorstwa towar, to z tą chwilą, z którą ryzyko związane z odnośną tranzakcją przechodzi na niego, tranzakcja ta stanowi dla jego przedsiębiorstwa zdarzenie gospodarcze, wypełniające pojęcie czynności handlowej („Handelsgeschäft") z § 38, a zatem z tą też chwilą to zdarzenie winno znaleźć odpowiednik wpisowy w księgowości kupca, a mianowicie — o ile on prowadzi księgowość t. zw. podwójną — zarówno na rachunku towarów, jako też na rachunku wierzycieli (korespondentów), gdyż z tą chwilą stan rozporządzalnego zapasu towarowego się zwiększył i do czasu wyrównania przypadającej ceny powstało dla kupca zobowią-

zanie płatnicze (na rachunku wierzycieli). Faktyczne wyrównanie rachunku, czyli uiszczenie ceny w chwili późniejszej, stanowi nowe, zupełnie odrębne zdarzenie, zmuszające również do księgowania, ale nie jest to zdarzenie obrotu towarowego, lecz zdarzenie, które wywiera wpływ wyłącznie na stan kredytowy rozporządzalnych środków płatniczych. Wprowadzanie zatem do ksiąg przedsiębiorstwa tranzakcji zakupu towaru dopiero z chwilą wyrównania przypadającej ceny nie czyni zadość wymogom bieżącego uwidocznienia w księgach kupca jego czynności handlowych. Wpisy do ksiąg bowiem winny być dokonywane w chronologicznej kolejności odnośnych wydarzeń, czyli w czasie właściwym, a nie w terminach dowolnie obranych. Za takie zaś musiałyby uchodzić terminy zapłaty ceny w odniesieniu do kwestji obiegu towaru w przedsiębiorstwie.

Ad 6. Dalsza różnica zapatrywania na kwestję rachunkowości powstała między władzą pozwaną i skarżącym na tle sposobu księgowania rachunków za nabyte towary. Przedsiębiorstwo podatnika nabywało towary za umówioną cenę, od której atoli dostawcy przyznawali nabywcy zgóry określone opusty jako skonta w wypadkach uiszczenia należności w określonym terminie, i bonifikaty. Otóż podatnik takie rachunki dostawców przeprowadzał przez swoje książki w sumach netto, t. j. wpisywał do księgi cenę po strąceniu umówionych opustów. Przy tej metodzie księgowania zatem cena, podana w rachunku dostawcy, nie znajdowała odźwierciadlenia w księgach przedsiębiorstwa, również nie ujawniały one faktu umniejszenia tych rachunków o pewne kwoty z tytułu skonta i bonifikaty.

Ten sposób wpisywania rachunków do ksiąg atoli nie ujawniał rozchodów niezgodnych ze stanem rzeczywistym, chociaż odbicie rzeczywistych przejawów gospodarczych w pewnym okresie czasu doznawało zaciemnienia z powodu zaniedbania osobnych wpisów, o ile chodzi o ceny brutto i o skonta rozliczeniowe oraz bonifikaty. Akta sprawy atoli nie stwierdzają ani jednego wypadku księgowania tranzakcji na podstawie ceny netto niezgodnej z rzeczywiście danem pokryciem rachunku, czyli że stosowana przez podatnika metoda księgowania zaciera wprawdzie zupełność poszczególnych faz odnośnych zdarzeń, ale nie kryje znamion materjalnych uchybień dokonanych wpisów. Przepisy kodeksowe, na które się powołują skargi, nie dostarczają wystarczającej podstawy do k o n i e c z n o ś c i uznania takiej metody prowadzenia rachunkowości za niedopuszczalną, chybaby zasady prawidłowej rachunkowości szły w przeciwnym kierunku. Władza pozwana jednak stwierdza w swej odpowiedzi na skargi, że rzeczoznawca J., którego pisemną opinję przedstawił podatnik w postępowaniu odwoławczem, ustnie — a zatem zapewne na posiedzeniu Komisji Odwoławczej — oświadczył, iż ta forma wpisu nie sprzeciwia się zasadom prawidłowego księgowania. Komisja zaś sama nie do-

patrzyła się w opisanym trybie księgowania powodu do kwestjonowania prawidłowości wpisów, a skarżący nie twierdzi, by powyższy sposób księgowania rachunków nie dał się pogodzić z powszechnie stosowanemi zasadami prawidłowej rachunkowości, ani tem mniej nie uzasadnił takiej tezy.

Ad 7. Podatnik nie prowadził dla swej centrali księgi magazynowej, prowadził ją natomiast dla oddziału rybnickiego.

Komisja Odwoławcza nie przywiązała do tego braku żadnej wagi, a w odpowiedzi na skargi uzasadnia zajęte w tej mierze stanowisko tem, że podatnik usprawiedliwił nieprowadzenie takiej księgi stosunkami faktycznemi swego zakładu głównego, uniemożliwiającemi prowadzenie takiej księgi oraz panującemi w takich zakładach zwyczajami handlowemi.

Skarżący nie powołuje żadnych okoliczności natury ani faktycznej ani prawnej, któreby popierały zapatrywanie, że podatnik miał obowiązek prowadzenia księgi magazynowej, lub żeby brak takiej księgi uniemożliwiał należytą orjentację władzy w zakresie zagadnienia prawidłowości i rzetelności innych wpisów książkowych.

Ad 8. Ostatni wreszcie punkt zaskarżenia orzeczenia opiera się na braku w księdze inwentarzowej szczegółowego zestawienia dłużników i wierzycieli, dalej ruchomości i wreszcie obcych walut.

Skarżący zatem nie opiera wniosku skargi na zupełnem pominięciu powyżej wymienionych części składowych majątku przedsiębiorstwa w zestawieniu końcowem czyli w rocznem zamknięciu rachunkowem, lecz na braku szczegółowego, t. j. pozycyjnego wykazu tych składników majątku w księdze inwentarzowej. Podatnik natomiast wyjaśnił w piśmie, złożonem w postępowaniu odwoławczem, że posiadał taki szczegółowy wykaz oddzielnie, t. j. poza księgą inwentarzową, i powołał się na przepis § 41 kod. handl. niem., w myśl którego inwentarz i bilans mogą być albo wpisywane do oddzielnej, do tego celu przeznaczonej księgi, albo też za każdym razem oddzielnie sporządzane, czyli spisywane na oddzielnych kartkach, niewchodzących do księgi inwentarzowej. Ten stan rzeczy potwierdza także protokół powtórnego badania ksiąg podatnika, spisany w dacie 13 grudnia 1932. Jeżeli zatem władza orzekająca tego sposobu sporządzania inwentarza majątkowego, z jednej strony szczegółowego książkowego, o ile chodzi o towary, i sumarycznego dla innych kategoryj przedmiotów majątkowych, oraz z drugiej strony szczegółowego wykazu do sumarycznych pozycyj książkowych składników majątkowych, nie uznała za wystarczający powód do uznania księgowości za nieprawidłową, uczyniła jedynie użytek z przysługującego jej prawa swobodnej oceny materjału książkowego.

W powołanych przez skarżącego wyrokach NTA rozpoznawał znaczenie braków w księgowości w świetle u p r a w n i e ń władzy orzeka-

jącej do uznania odnośnych ksiąg za nieprawidłowe, zatem nie jest dopuszczalne snucie z tych wyroków wniosku wprost o obowiązku władzy do dyskwalifikacji ksiąg wśród analogicznych okoliczności faktycznych.

W myśl powyższych rozważań przeto NTA orzekł uchylenie zaskarżonych orzeczeń na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. z powodu wadliwego postępowania, ponieważ władza pozwana przy powzięciu swoich orzeczeń wyszła częściowo z błędnych założeń prawnych, niezgodnych z wywodami wyroku, zawartemi pod punktami 3 i 5.

Do tezy 1.

Doświadczenie uczy, że cyfrowe różnice między inwentarzem a księgą główną w zakresie wierzytelności przedsiębiorstwa zdarzają się nie tak rzadko, jakby się zdawało. Wynikają one z omyłek, do których przychodzi przez to, że księgę główną prowadzi inna osoba niż księgę wierzytelności (dłużników, interesantów, odbiorców, dostawców, wierzycieli), choć według tych samych źródeł; wykaz inwentarzowy zaś opiera się tylko na księdze wierzytelności, a nie na księdze głównej. Zwyczajowa zasada rachunkowości każe obie te księgi co pewien czas (co miesiąc) uzgadniać ze sobą. Ale nie zawsze można temu postulatowi uczynić zadość ze względu na brak czasu i na bieżące wpisy księgowe, których niepodobna odkładać na później celem szukania popełnionych błędów. Najpóźniej to uzgodnienie musi być dokonane przed zamknięciem księgi głównej. Jeżeli więc wówczas objawi się niezgodność, nie świadczy ona bynajmniej o nieprawidłowości żadnej księgi, a tem mniej całej rachunkowości, lecz tylko o fakcie popełnionych omyłek lub opuszczeń.

Innym powodem niezgodności bywa fakt terminowego prowadzenia księgi dłużników (interesantów), co jest absolutną koniecznością ze względu na to, że według stanu poszczególnych kont tej księgi bywają dokonywane tranzakcje (dostarczanie towarów, dewiz, wypłaty gotówki, przekazywania i t. p.). Natomiast wpisy do księgi głównej bywają dokonywane później i pod innym kątem widzenia (nigdy równocześnie). Ich celem jest mianowicie klasyfikacja rzeczowa dokonanych obrotów, a nie ewidencja stosunku rachunkowego z poszczególnymi klientami. Ponieważ inwentarz wierzytelności bywa sporządzany wyłącznie według księgi interesantów, przeto jego niezgodność z księgą główną jest nieunikniona w okresie przed zamknięciem księgi interesantów i księgi głównej także po usunięciu ewentualnych omyłek, gdy liczne wpisy uzupełniające (odsetki, prowizje, koszty manipulacji i t. p.) są już przeprowadzone w tej ostatniej księdze, a jeszcze nie przeprowadzone w księdze głównej. Dlatego NTA słusznie podnosi, że dla orzeczenia o nieprawidłowości ksiąg na podstawie stwierdzonych niezgodności tych dwóch ksiąg między sobą konieczne jest jeszcze ustalenie przyczyny tej niezgodności. Bez tego stwierdzenia przyczyny zarzut nieprawidłowości może okazać się przedwczesnym, a więc nieuzasadnionym, jak się to okazało w danej sprawie, gdzie zamknięcie ksiąg nie było jeszcze ukończone, tak że po ukończeniu księga główna została uzgodniona z księgą interesantów, a przez to i z wykazem inwentarzowym wierzytelności. O nieprawidłowości możnaby mówić dopiero wtedy, gdyby przyczyną niezgodności było np. prowadzenie księgi głównej na podstawie innych dokumentów niż księgi interesantów, lub na podstawie tych samych dokumentów o treści częściowo przerobionej.

Do tezy 2.

Zadaniem prawidłowej rachunkowości jest wprawdzie ewidencja i kontrola obrotów i zapasów, ale nie jest ona w stanie zapobiec niezgodności między zapasem rzeczywistym a t. zw. zapasem księgowym. Księgi mogą wogóle tylko wykazać ów zapas księgowy pieniędzy, towarów, weksli, walorów i t. p.; jest to zapas, który powinien się znajdować w danej chwili w kasie, magazynie, portfelu i t. p. Tylko salda księgi interesantów nie mają żadnego odpowiednika w żadnym zapasie materjalnym, bo przedstawiają niematerjalne składniki majątkowe. Dalej funkcja ksiąg nie sięga, a w szczególności nie wykazują one zapasów rzeczywistych, bo te mogą się zmieniać w kasie, magazynie, portfelu i t. p. samodzielnie, niezależnie od wpisów księgowych, co jest wprawdzie niepożądanem zjawiskiem, ale zdarza się aż nazbyt często. Obok przyczyn nadzwyczajnych (kradzieże, pożary) działają tu nieraz także przyczyny zwyczajne, jak zanik towarów przez wyschnięcie, wyciekanie, działanie szkodników i t. p. Z tego powodu konieczne jest częste sprawdzanie, czy ów zapas księgowy („co powinno być") odpowiada zapasowi rzeczywistemu („co jest"), za czem idzie badanie przyczyny niezgodności i uzgodnienie w ten sposób, że zapas księgowy dostosowuje się do rzeczywistego przez odpowiednie wpisy uzupełniające, które wykazują dodatkowo owe ubytki nadzwyczajne, czy też pominięte poprzednio przychody.

Z faktu niezgodności nie wynika jednak, że księgi są nieprawidłowe, dopóki nie zostało stwierdzone, że pewne przychody lub rozchody zostały umyślnie opuszczone albo umyślnie wpisane w wyższych lub niższych sumach, niż to odpowiadało rzeczywistości. W danej sprawie podobne wypadki nie zostały stwierdzone, tak że dyskwalifikacja ksiąg z tego tytułu nie była usprawiedliwiona.

Do tezy 3.

Ponieważ księgi rachunkowe mają wykazywać wszystkie dokonane obroty, t. j. wszystkie przychody i wszystkie rozchody, które się zdarzyły, przeto pomijanie jakichkolwiek obrotów jest naruszeniem prawidłowości prowadzenia ksiąg. Sumy pieniężne, pochodzące z zainkasowanych cudzych faktur, weksli i innych dokumentów, należą do przychodów kasowych przedsiębiorstwa. Jeżeli przedsiębiorca inkasujący uważa te sumy za cudze pieniądze i nie chce ich mieszać z własnemi, to może urządzić dla nich osobną księgę kasową i w niej prowadzić ich ewidencję, ale nie wolno mu pomijać ich całkowicie. Przykład takiej odrębnej ewidencji cudzych przedmiotów majątkowych stanowi ewidencja towarów komisowych u komisanta, który równocześnie prowadzi handel na rachunek własny, nadto ewidencja depozytów bankowych, których bank nie chce łączyć z własnemi walorami, ale też nie chce pomijać ich całkowicie.

W danej sprawie mamy przed sobą przykład ewidencji nieprawidłowej, której jednak nie można zakwalifikować jako nierzetelnej. Z przedstawionego bowiem stanu faktycznego wynika, że podatnik w dobrej wierze pomijał w swoich księgach rachunkowych przychody inkasowe, których nie uważał za swoje, a z których zostawała dla niego tylko prowizja, przyczem tę prowizję już wpisywał do ksiąg, uważając ją za swój przychód.

Do tezy 4.

Brak niektórych dokumentów księgowych nietylko nie zmusza władzy wymiarowej do uznania ksiąg rachunkowych za nieprawidłowe, ale nawet nie uprawnia jej do tego. Zachodzą bowiem wypadki, w których nie można otrzymać dokumentów prawidłowych, np. przy tranzakcjach dokonywanych na targach, w podróży, przy wielu

wydatkach reprezentacyjnych, napiwkach i t. p. W takich razach wystawia się t. zw. dokumenty wewnętrzne, które można uważać jedynie za surogaty prawidłowych dokumentów, bo takie powinny pochodzić tylko od osób, które odebrały zapłatę, a takich właściwych dokumentów w podobnych wypadkach brakuje. Jednakże w danej sprawie zachodziły okoliczności, które świadczą o nieprawidłowem wystawianiu dokumentów, a mianowicie:

Odbitki faktur, na których nie były wymienione ceny sprzedaży, nie były wogóle odbitkami faktur, bo fakturą jest dokument wystawiony przez sprzedawcę dla odbiorcy, wymieniający ilość, jakość i cenę sprzedanego towaru oprócz ubocznych warunków jak miejsce i czas zapłaty i dostawy. Dokument, któremu brakowało tak istotnego warunku jak cena sprzedaży, nie był więc fakturą. Łącznie z kwitem dostawowym był on dowodem wysłania towaru, ale nie dowodem sprzedaży. Jeżeli zaś na wtórnikach kwitów dostawowych były ceny sprzedaży wpisywane przez sprzedawcę dopiero po wręczeniu oryginałów odbiorcom, to cała ta skomplikowana procedura odbiera wartość dowodową tym dokumentom, a przynajmniej budzi podejrzenie co do ich wiarogodności i daje władzy wymiarowej dostateczną podstawę do uznania treści odnośnych ksiąg, prowadzonych według takich dokumentów, za wątpliwą i do żądania dowodu, że wykazane w nich ceny sprzedaży towarów (chodziło o podatek obrotowy) odpowiadają cenom rzeczywistym, a w braku takiego dowodu do uznania ksiąg za nieprawidłowe, a nawet za nierzetelne, gdyby się okazała niezgodność cen sprzedaży, wymienionych w tych dokumentach, z rzeczywistemi.

Nie jest jasne wyrażenie: „sam brak należytych dowodów nie zmusza władzy orzekającej do uznania ksiąg za nieprawidłowe ani za nierzetelne". Zdaje się bowiem, że władza jest w swej ocenie swobodna i nie musi, lecz tylko może uznać księgi za nieprawidłowe lub nierzetelne na podstawie spostrzeżonych usterek.

Do tezy 5.

Księgowanie faktur dostawców dopiero po ich wyrównaniu jest wybitną nieprawidłowością w prowadzeniu ksiąg rachunkowych. Zadaniem rachunkowości jest bowiem przedstawienie obrotów, t. j. zmian, zachodzących w stanie majątkowym przedsiębiorstwa. Otóż ten stan majątkowy ulega zmianie już w chwili odbioru towarów, dostarczonych przez dostawcę. W tej bowiem chwili powiększa się zapas towarów u odbiorcy, a zarazem powiększa się stan jego zobowiązań. Prawidłowa rachunkowość nie wymaga wprawdzie, ani nawet nie dopuszcza wpisu dostawy do księgi głównej i do ksiąg pobocznych już w chwili zawarcia umowy kupna, od której to chwili powstaje po stronie kupującego ryzyko, związane z zawarciem danej tranzakcji — lecz dopiero w chwili odbioru dostarczonego towaru; wcześniej odbiorca wpisuje tylko ewentualną wypłatę zadatku. Rachunkowość rejestruje bowiem zdarzenia natury ekonomicznej, a nie zdarzenia natury czysto prawnej, do jakich należy samo zawarcie umowy bez jej wykonania. Dopiero bowiem po odbiorze towaru powstaje zmiana zapasów i zobowiązań, która wymaga ewidencji w księdze magazynowej i w księdze wierzycieli. Gdyby wpisy odbywały się wcześniej, księga magazynowa nie wykazywałaby, ile towaru powinno być w magazynie, nie spełniałaby więc swej funkcji kontrolnej. Prawidłowa rachunkowość nie postępuje więc ściśle według § 38 niem. kod. handl. i nie rejestruje samych tranzakcyj czy czynności handlowych (Handelsgeschäfte w znaczeniu prawnem), lecz tylko ich wykonanie, tak że umowy zawarte ale nie wykonane, np. stornowane przed wykonaniem, nie bywają wogóle księgowane, a ślady ich pozostają tylko w aktach (korespondencji i t. p.), ale nie w samych księgach. Niedopuszczalne jest natomiast odkładanie wpisów księgowych,

dotyczących odbioru towarów, aż do chwili uiszczenia ceny zakupna, nawet gdyby towar leżał do tej chwili w magazynie niesprzedany lub niezużyty (nieprzerobiony).

Ze względu na ryzyko, spadające na nabywcę i sprzedawcę towarów już w chwili zawarcia umowy o zakupno względnie o dostawę, zwłaszcza przy tranzakcjach długoterminowych, których wykonanie przeciąga się na następne okresy rachunkowe, prawidłowa rachunkowość nakazuje ocenić wartość takiego ryzyka w bilansie, jeżeli termin jego sporządzenia przypada przed wykonaniem tranzakcji. Dzieje się to zwłaszcza wtedy, gdy z takiej tranzakcji grozi przedsiębiorcy strata finansowa. W razie oczekiwanego zysku nie uwzględnia się go w bilansie, lecz czeka na jego realizację. Ażeby stworzyć podstawę formalną do takiej oceny bilansowej, wprowadza się ową tranzakcję do księgi głównej jak gdyby wykonaną, a po otwarciu księgi głównej na nowy okres stornuje się taki przejściowy wpis.

Do tezy 6.

Jeżeli podatnik wykazywał sumy fakturowe swych dostawców nie w pełnej nominalnej wysokości, lecz tylko w wysokości netto, t. j. po potrąceniu przyznanych mu zgóry określonych opustów i skonta, to takie księgowanie uchodzi powszechnie za prawidłowe, bo przez takie potrącenia obniżają się ceny zakupna. Nie można też twierdzić, jakoby przez to księgi nie wykazywały pełnych sum fakturowych. Wpisy przygotowawcze w dzienniku (w memorjale) podają bowiem ceny nominalne i przeprowadzają odejmowanie, zwłaszcza gdy chodzi o skonto, które odlicza się tylko w razie zapłaty gotówkowej.

Ze stanowiska ustawy o podatku przemysłowym nie można przeciw takiej praktyce podnieść żadnego zarzutu, albowiem art. 5 ust. ost. ustawy wyłącza od opodatkowania m. i. bonifikaty i skonta. Z tych powodów władza wymiarowa nie miała nietylko konieczności, ale nawet uprawnienia do uznania ksiąg za nieprawidłowe.

Do tezy 7.

Ani niem. kodeks handlowy (§ 41), ani zasady prawidłowej rachunkowości nie wymagają prowadzenia osobnej księgi inwentarzowej. Kupiec ma tylko sporządzać corocznie inwentarze, ale może je wpisywać do księgi inwentarzowej, albo też pozostawiać na luźnych arkuszach czy kartach, które tylko ma przechowywać razem. Nie można więc uważać za nieprawidłowość takiej kombinacji, jaka w danej sprawie została zastosowana: podatnik prowadził wprawdzie księgę inwentarzową, ale wpisywał do niej tylko ogólne sumy dłużników i wierzycieli, a szczegółowe ich wykazy pozostawiał poza tą księgą. Nieprawidłowość mogłaby polegać w takim wypadku tylko na niezgodności owego pozaksięgowego wykazu z sumami wpisanemi do księgi inwentarzowej, czego w danym wypadku nie stwierdzono.

Swoboda, pozostawiona kupcom przez ustawę pod tym względem, ma uzasadnienie w okoliczności, że nieraz zapasy przedmiotów majątkowych znajdują się w różnych miejscach i muszą być inwentaryzowane równocześnie, a więc przez różne osoby. Powstaje więc w ten sposób szereg osobnych wykazów, które jako oryginalne muszą być przechowywane jako źródła (załączniki) i podstawy inwentarza. Pełna księga inwentarzowa byłaby więc tylko odpisem tych nieraz bardzo licznych oryginalnych wykazów i zestawień, a jej sporządzanie w tej formie oznaczałoby zbędną a kosztowną pracę. Jeżeli na to pozwala format poszczególnych wykazów, to bywają one oprawiane razem, tak że potem stanowią już jedną księgę inwentarzową. W przeciwnym razie stanowią one tylko części składowe zbioru inwentarzowego.

Tomasz Lulek

1325.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Wymiar dodatkowy: Ujawnienie po wymiarze niezgłoszonej podwyżki komornego.

W specjalnych wypadkach, objętych przepisem art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 marca 1928 poz. 292 Dz. Ust., dodatkowe wymiary podatku od nieruchomości są dopuszczalne. (Teza).

Wyrok NTA z 6 maja 1935 l. rej. 3655/32 w sprawie Dr. Witolda Skórczewskiego w Krynicy przeciw Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie dodatkowych wymiarów podatku od nieruchomości za lata 1928 i 1929.

...Zarzut skargi, iż dodatkowe wymiary podatku od nieruchomości nie są wogóle dopuszczalne, a to wobec braku wyraźnych przepisów, któreby przewidywały prawo władz do dokonywania takich wymiarów — należało uznać za nietrafny. Jak wynika z treści zaskarżonego orzeczenia oraz z odpowiedzi władzy pozwanej na skargę, władza ta oparła prawo do dokonania dodatkowych wymiarów podatku płatnikowi na przepisie art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 marca 1928 poz. 292 Dz. Ust. Skarżący w celu poparcia trafności zarzutów skargi o niedopuszczalności dokonywania dodatkowych wymiarów podatku od nieruchomości powołuje się na wyrok NTA z 23 września 1929 l. rej. 2356/27 (Zbiór wyroków Nr. 153 S). Otóż trwając nawet przy wyrażonem tam zapatrywaniu prawnem, należało rozważyć, czy w specjalnych wypadkach, objętych przepisem art. 2 tego rozporządzenia, dodatkowe wymiary podatku od nieruchomości są dopuszczalne. Kwestję tę należało rozstrzygnąć w sensie pozytywnym.

Z treści art. 2 rozporządzenia z 12 marca 1928 wynika bowiem, że płatnicy podatku od nieruchomości są obowiązani zawiadomić właściwą władzę wymiarową o podwyższeniu komornego lokatorom, a to w ciągu dni 30 po zaszłej zmianie komornego, względnie o różnicy pomiędzy zeznanem i opodatkowanem komornem a komornem, faktycznie pobieranem od lokatorów, a to w ciągu dni 30 po doręczeniu nakazu płatniczego. Z dalszych postanowień tego artykułu wynika, że winni niezłożenia tego zawiadomienia podlegają karze pieniężnej, obliczonej według krotności ukróconego podatku, i to niezależnie od obowiązku uiszczenia samej należności podatkowej. Z przepisu tego okazuje się, że w przypadkach, wyżej omówionych, władze mają nietylko prawo, ale i obowiązek ustalić wysokość podatku, niewymierzonego na skutek niezłożenia przez płatników właści-

wego zawiadomienia o wysokości komornego, następnie wymierzyć ten podatek płatnikowi, niezależnie od kary pieniężnej, przewidzianej w tym artykule. W ten sposób dodatkowe wymiary podatku od nieruchomości mogą mieć w zasadzie miejsce w stosunku do płatników, którzy w oznaczonym terminie nie zawiadomią właściwej władzy o podwyższeniu komornego lokatorom, oraz w stosunku do płatników, którzy w oznaczonym terminie nie zawiadomią właściwej władzy o tem, że pobierane względnie umówione komorne jest wyższe od komornego zeznanego i opodatkowanego, a władze wymiarowe stwierdzą powyższe okoliczności po dokonanym wymiarze podatku. . . .

W wyroku z 23 września 1929 Zbiór Nr. 153 S NTA wypowiedział zapatrywanie, iż wypadki, w których władza jest uprawniona do prostowania wymiarów prawomocnych na niekorzyść płatników, należy uznać za wyjątek od zasady niewzruszalności podatku prawomocnie wymierzonego i takie wypadki musi ustawa wyraźnie określić.

Mogłoby być wątpliwe, czy za takie „wyraźne określenie" może być uważany przepis art. 2 rozporządzenia z 12 marca 1928, na którym opiera się teza obecnie ogłoszonego wyroku. Na pewną dwoistość judykatury NTA w zakresie prawomocności orzeczeń administracyjnych wskazałem w glosie OPA 764/34.

Doniosłości praktycznej nie posiada obecny wyrok, albowiem dodatkowy wymiar podatku od nieruchomości już był przewidziany w ustawie z 17 grudnia 1931 poz. 877 Dz. Ust., a obecnie rozstrzyga to zagadnienie art. 104 Ordynacji Podatkowej, uznając dodatkowy wymiar za dopuszczalny w granicach przedawnienia (art. 105 O. P.) w razie opuszczenia płatnika, niewłaściwego uwolnienia lub okazania się, że wymiar jest za niski wobec później ujawnionych konkretnych okoliczności faktycznych.

Dr. I. Weinfeld

1326.

PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI.

Wymiar dodatkowy: Błędna ocena prawna obowiązku podatkowego przy poprzedniem zwolnieniu. — Zwolnienie: Nieruchomości przebudowane. — Podstawa poboru podatku w r. 1929 i w latach następnych.

1. Na zasadzie przepisu art. 2 p. 1 ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 877 Dz. Ust. może być uskuteczniony dodatkowy wymiar podatku od nieruchomości także w przypadku błędnej oceny prawnej obowiązku podatkowego przy poprzedniem zwolnieniu. (Teza).

2. Ani ustawa z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., ani też rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. o ulgach

podatkowych dla nowowznoszonych budowli nie przewidują zwolnienia podatkowego dla budynków, które uległy przebudowie.[1])

3. Pobór podatku za r. 1929 i lata następne został unormowany przepisami, nie opierającemi się już na postanowieniach art. 25 ustawy z 11 kwietnia 1924 o ochronie lokatorów poz. 406 Dz. Ust.

Wyrok NTA z 9 października 1935 l. rej. 2706/33 w sprawie Władysława Chludzińskiego przeciw Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za lata 1929—1931.

...Przechodząc dalej do rozpatrzenia merytorycznych zarzutów, tak jak one wynikają ze skargi wobec nawiązania jej do odwołania, NTA uznał zarzuty te za nietrafne.

Przedewszystkiem nietrafny jest mianowicie pogląd strony skarżącej, że według art. 2 p. 1 ustawy z 17 grudnia 1931 poz. 877 Dz. Ust. (względnie według zmienionego tym przepisem art. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 12 marca 1928 poz. 292 Dz. Ust.) wymiar dodatkowy podatku od nieruchomości jest dopuszczalny tylko w wypadku ujawnienia i prawidłowego ustalenia nowych konkretnych okoliczności faktycznych, natomiast nie jest dopuszczalny z powodu różnic w ocenie prawnej tej samej sytuacji faktycznej. Według bowiem wyraźnego tekstu omawianego przepisu dodatkowe pociągnięcie do podatku winno nastąpić m. i. i w tych wypadkach, gdy przy pierwotnym wymiarze odnośna nieruchomość została „niewłaściwie" zwolniona od podatku. Niewłaściwość ta musi być rozumiana właśnie jako błąd w ocenie prawnej obowiązku podatkowego, skoro tenże przepis przewiduje zmiany w stanie faktycznym (ujawnienie nowych faktów) jako odrębny wypadek dodatkowego wymiaru. Gdy w ten sposób samo założenie niniejszego zarzutu skargi okazuje się błędne, nieuzasadnione są też i poszczególne wysnuwane z niego przez stronę wnioski — jak nienaruszalność poprzedniego zwolnienia w ciągu lat 15, względnie konieczność protokólarnego ustalenia przez władzę nowych okoliczności faktycznych, bowiem sytuacja prawna strony skarżącej została uregulowana inaczej w specjalnym przepisie ustawy z 17 grudnia 1931, na której pozwana władza słusznie orzeczenie swoje oparła, jako na przepisie ustawy bezspornie obowiązującej w czasie wymiarów.

---

[1]) Obowiązująca obecnie ustawa z 24 marca 1933 o ulgach dla nowowznoszonych budowli poz. 173 Dz. Ust. normuje kwestję zwolnienia od podatku od nieruchomości w sposób analogiczny, jak poprzednia ustawa z 22 września 1922 oraz rozporządzenie z 12 września 1930, wymieniając (art. 1) jedynie nowowznoszone budowle, jak również części nadbudowane i przybudowane, jako podlegające zwolnieniu. Rozp. wykon. zaś z 7 czerwca 1934 poz. 494 Dz. Ust. wyraźnie postanawia (§ 2 ust. 2), że przebudowa budynku nie uzasadnia prawa do ulgi, jeżeli przez to nie powstały nowe piętra lub dobudowane nowe części budynku.

W związku z tem zauważa się, że powołany przez stronę skarżącą na rozprawie wyrok NTA z 31 stycznia 1934 l. rej. 2170/29 nie może mieć dla sprawy niniejszej znaczenia, skoro dotyczy on innego stanu prawnego, jako odnoszący się do wymiaru z czasu przed wejściem w życie ustawy z 17 grudnia 1931. Również nie mają zastosowania powołane na rozprawie wyroki z 9 maja 1932 l. rej. 4986/30 i z 31 maja 1933 l. rej. 2877/31, jako oparte na przepisach odmiennie ujętych.

O ile chodzi o zarzut skargi, podnoszący wolność podatkową przedmiotowej nieruchomości, jako nieruchomości gruntownie przebudowanej, z nakładem znacznych kosztów — to, skoro niespornem jest, iż nieruchomość ta podległa tylko przebudowie, a mianowicie, jak wynika ze znajdującego się w sprawie zaświadczenia magistratu, przebudowa ta wyraziła się w doprowadzeniu do należytego stanu dawnego budynku (przemurowanie popękanych ścian, częściowe wzmocnienie fundamentów, zamurowanie względnie przebicie otworów drzwiowych, z dobudowaniem jedynie takich poszczególnych części jak galerja w podwórzu i czteropiętrowa kuchenna klatka schodowa z korytarzami), nieruchomość ta nie jest budowlą nowowzniesioną i nie podpada wobec tego pod dochodzone przez stronę ulgi dla takich budowli, bez względu na to, jaki był koszt przeprowadzonych robót i czy do sprawy ma zastosowanie odnośna ustawa z 22 września 1922 poz. 786 Dz. Ust., czy też powołana przez pozwaną władzę późniejsza ustawa z 12 września 1930 poz. 508 Dz. Ust. W tym względzie w myśl § 57 swojego regulaminu poz. 968/32 Dz. Ust. NTA powołuje się na motywy wyroków swoich z 3 czerwca 1931 l. rej. 1794/28 w sprawie Zweigenhaftów i z 9 kwietnia 1935 l. rej. 10.010/32 w sprawie Edwarda Groniowskiego, zauważając, że powoływana przez stronę skarżącą kwalifikacja budynku jako nowowzniesionego w rozumieniu rozporządzenia z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast (art. 29) jest bez znaczenia, skoro rozporządzenie powyższe ogranicza swoje odnośne postanowienia do wypadków unormowanych jego przepisami, te zaś nie regulują spornej w niniejszej sprawie ulgi w podatku od nieruchomości.

Wreszcie nietrafny jest pogląd strony skarżącej, polegający na tem, że na skutek zmiany, wprowadzonej ustawą z 7 listopada 1931 poz. 808 Dz. Ust. do początkowego zdania art. 2 ustawy o ochronie lokatorów z 11 kwietnia 1924 poz. 406 Dz. Ust., przepisy o podatku od nieruchomości wogóle przestały obowiązywać odnośnie do niniejszej nieruchomości, jako nie podlegającej ochronie lokatorów. Zmiana powyższa, którą ma na myśli strona skarżąca, polega na skreśleniu wyrazów „z wyjątkiem art. 25" w tekście przepisu art. 2 ustawy o ochronie lokatorów, wyliczającego nieruchomości (w tej liczbie i pewne budynki gruntownie przebudowane), nie podlegające przepisom tej ustawy — „z wyjątkiem art. 25".

O ile mianowicie przepis art. 25 ustawy o ochronie lokatorów był podstawą podatku od nieruchomości w r. 1924 (jak to wyraźnie wynika z jego treści), to niema żadnego powodu do uznawania go za takąż podstawę, o ile chodzi o podatek od nieruchomości za lata 1929 i następne, które wchodzą właśnie w rachubę w niniejszej sprawie. Co do tych lat bowiem obowiązek podatkowy był uregulowany późniejszemi przepisami, nie mającemi oczywiście oparcia w postanowieniach wspomnianego art. 25, ograniczonych według jego brzmienia tylko do r. 1924, a częściowo przedłużonych następnie tylko do końca r. 1928 (art. 1 ustawy z 1 kwietnia 1925 poz. 296 Dz. Ust.). Zmiany zatem, dotyczące wspomnianego art. 25, nie mogły mieć żadnego znaczenia dla wymiarów, będących przedmiotem niniejszego sporu.

Z powyższych względów NTA skargę oddalił jako nieuzasadnioną.

1327.

OPŁATY STEMPLOWE.

Przedawnienie prawa żądania opłaty: Znaczenie terminu płatności wekslu, wręczonego sprzedawcy nieruchomości na częściowe pokrycie ceny kupna.

Termin płatności wekslu, wręczonego sprzedawcy przez nabywcę zgodnie z umową celem częściowej zapłaty ceny kupna, nie ma wpływu na bieg przedawnienia z art. 34 u. o. s. (Teza).

Wyrok NTA z 18 listopada 1935 l. rej. 8185/33 w sprawie Ruth, Rolfa i Eckharda Pampe przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłat stemplowych.

Urząd opłat stemplowych w Bydgoszczy wymierzył skarżącym nakazem płatniczym z 29 maja 1933, doręczonym 1 czerwca 1933, od kontraktu kupna sprzedaży z daty Poznań 15 października 1927, sporządzonego w formie aktu notarjalnego, opłatę stemplową z powołaniem się na art. 1, 6, 7, 15, 52—58, 66 i 139 u. o. s. Wspomnianym kontraktem Fritz Pampe sprzedał osadę rentową, objętą księgą wieczystą Wierzchucinek t. I karta 6 Witołdowi Piędzickiemu za kwotę 220.000 zł, której zapłata umówiona została w sposób następujący: a) 50.000 zł płaci kupujący przy zawarciu kontraktu; b) na 5.000 zł wręcza kupujący sprzedającemu akcept, płatny 20 grudnia 1928; c) reszta w kwocie 165.000 zł jest płatna 20 grudnia 1927.

W odwołaniu od wymiaru skarżący podnieśli m. i. zarzut przedawnienia prawa do żądania, względnie uzupełnienia opłaty, z powodu upływu od czasu zawarcia umowy do chwili dokonania wymiaru 5-letniego okresu czasu.

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 31 lipca 1933 odwołania nie uwzględniła, zaznaczając w motywach, że w myśl zdania ostatniego ust. 1 art. 34 u. o. s. przedawnienie nie mogło nastąpić, ponieważ termin płatności reszty ceny kupna w kwocie 5.000 zł ustalono na dzień 20 grudnia 1928 i ponieważ nabywca przejął rentę na rzecz Skarbu Państwa, wobec tego jak długo jeden z kontrahentów nie dopełnił swych zobowiązań, należy uważać umowę za wykonywaną i w konsekwencji przedawnienie w czasie wykonywania umowy nie biegło.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot skargi do NTA, w której skarżący podtrzymują zarzut przedawnienia prawa do żądania opłaty.

Ministerstwo Skarbu w odpowiedzi na skargę, wniesionej w zastępstwie pozwanej władzy, podzieliło zapatrywanie skarżących, że płacenie poszczególnych rat renty wieczystej przez kupującego nie jest wykonywaniem zobowiązania wobec sprzedawców, lecz wiąże się ze stosunkiem, łączącym kupującego ze Skarbem Państwa, jako uprawnionym do żądania poszczególnych rat renty. Wobec tego odpadła potrzeba rozpatrzenia podniesionych w tym względzie zarzutów skargi.

Pozostaje więc do rozstrzygnięcia jedynie kwestja, czy zobowiązanie kupującego zostało wykonane dopiero przez zapłatę sumy wekslowej, czy zatem przedawnienie nie biegło co najmniej do 20 grudnia 1928, czy też bieg przedawnienia rozpoczął się przed tą datą.

Chodzi o to, jakie zobowiązanie przyjął na siebie kupujący w kontrakcie z daty 15 października 1927. Otóż to zobowiązanie polegało — jak to już wyżej zaznaczono — na zapłacie ceny kupna w kwocie 220.000 zł, której część w kwocie 50.000 zł została uiszczona gotówką przy zawarciu umowy, dalsza część w kwocie 5.000 zł została według kontraktu zapłacona w ten sposób, że kupujący przy zawieraniu kontraktu wręczył sprzedającemu weksel na tę kwotę, płatny 20 grudnia 1928, zaś zapłata reszty w kwocie 165.000 zł miała w myśl kontraktu nastąpić dnia 20 grudnia 1927. Skoro tedy kontrakt wyraźnie postanawia, że część ceny kupna w kwocie 5.000 zł „płatna jest" wekslem, to należy uznać, że przez zapłatę gotówką kwoty 50.000 zł, wręczenie sprzedającemu wekslu na kwotę 5.000 zł oraz zapłatę w dniu 20 grudnia 1927 kwoty 165.000 zł zostało zobowiązanie kupującego z tytułu ceny kupna, wynikające z kontraktu z 15 października 1927, w całości wykonane. Przedawnienie zatem prawa do żądania opłaty zaczęło w konkretnym wypadku biec od terminu zapłaty drugiej raty gotówkowej, t. j. od 20 grudnia 1927, z czego wynika, że

wymiar opłaty w r. 1933 nie mógł już nastąpić. Odmienne stanowisko pozwanej władzy nie znajduje oparcia w osnowie omawianego kontraktu.

Wprawdzie ust. 3 § 2 kontraktu zawiera zobowiązanie kupującego wyrównania różnicy kursu złotego w stosunku do dolara w dniu płatności wekslu, jednak władza nie twierdzi, by to postanowienie kontraktu było w danym wypadku aktualne.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżoną decyzję jako niezgodną z ustawą.

1328.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie oferty od umowy[1]).

Akt notarjalny, zawierający oświadczenie woli jednej osoby, nie podpisany przez osobę, do której oświadczenie jest skierowane, określający je jako „ofertę", podlega opłacie stemplowej jako pismo, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.), jeżeli akt stwierdza swą treścią uzgodnioną wolę stron, skierowaną na zawarcie umowy o nabycie nieruchomości.

Wyrok NTA z 22 października 1930 l. rej. 3115/28 w sprawie Leopolda Stencla przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Skarga podnosi, że dokument z 21 kwietnia 1927 jest zaofiarowaniem zgodnie z § 145 i nast. u. c. przez kupca Frąckiewicza z Warszawy skarżącemu na sprzedaż nieruchomości i nie podlega, jako oferta, przepisom rozdz. X, a w szczególności art. 52 i nast. u. o. s., traktującym o przejściu własności rzeczy nieruchomych; skarga zaznacza przytem, że w b. dzielnicy pruskiej nie podlega w myśl art. 63 opłacie stemplowej akt przewłaszczenia, ale akt obligacyjny kupna-sprzedaży, t. j. sam kontrakt kupna-sprzedaży, który musi stosownie do postanowień §§ 305 i 313 u. c. odpowiadać wszystkim wymogom dwustronnych aktów prawnych i winien być zdziałany w formie aktu notarjalnego względnie sądowego. Akt z 21 kwietnia 1927 nie odpowiada tym wymogom, jak o tem świadczy

[1]) Por. wyroki OPA 1329/36, 1330/36 i 1331/36. Ze względu na analogiczną kwestję prawną zamieszczamy dawniejszy wyrok, dotychczas nie publikowany.

treść jego i podpisanie go jedynie przez oferenta i notarjusza, i jest ofertą. Czego innego nie można się dopatrzeć również i w powołanych w zaskarżonem orzeczeniu §§ 3, 5 i 6 dokumentu, gdyż okoliczności w rodzaju zapłacenia w całości ceny kupna, tradycji nieruchomości i opróżnienia objektu przez sprzedającego dnia 1 czerwca 1927, są obojętne z punktu widzenia zaistnienia umowy kupna-sprzedaży, a to w myśl § 433 u. c. Skarga zaznacza, że kwestję charakteru aktu prawnego należy oceniać z punktu widzenia ustawy cywilnej, według której kontrakt kupna-sprzedaży dotychczas między stronami nie doszedł do skutku, w konsekwencji winien znaleźć zastosowanie przepis rozdz. 29, t. j. art. 139 u. o. s., gdyż chodzi o ostemplowanie pisma, stwierdzającego czynność prawną (ofertę), unormowaną przez prawo prywatne (§ 145 u. c.), a niewymienioną w poprzednich rozdziałach u. o. s.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 52 p. 1 u. o. s. opłacie stemplowej według rozdziału tejże ustawy o pismach, tyczących się przejścia własności rzeczy nieruchomych, podlegają pisma stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości. Według art. 6 wspomnianej ustawy, opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo; nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia.

W przypadku, będącym przedmiotem skargi, Frąckiewicz, jako strona składająca oświadczenie woli, używa w akcie notarjalnym w § 4 na określenie zdziałanej czynności prawnej wyrażenia „oferta" (która winna być zaakceptowana do dnia 1 kwietnia 1932 włącznie) i rozpoczyna swój objaw woli oświadczeniem, iż „oferuje" skarżącemu zawarcie umowy kupna-sprzedaży; akt zawiera też w § 8 wzmiankę o ponoszeniu kosztów „zaakceptowania" czynności prawnej, nim objętej, przez kupującego. Powyższe okoliczności, łącznie z momentem, iż akt, jako podpisany tylko przez Frąckiewicza, zawiera formalnie objaw woli jednej tylko strony, wskazywałyby, traktowane samoistnie, w oderwaniu od reszty treści aktu notarjalnego, na zdziałanie przez Frąckiewicza aktu prawnego, będącego ofertą.

Władza skarbowa musiała się jednak liczyć z tem, że omawiany akt mieści w sobie szereg oświadczeń, ujawniających, iż stwierdza on inny rodzaj czynności prawnej, niż oferta. W szczególności § 3 aktu stwierdza, że w dniu sporządzenia go została cała „cena kupna" gotówką zapłacona, § 5 — że przejęcie przedmiotu następuje już z dniem 1 maja 1927 oraz że z dniem tym przechodzą niebezpieczeństwa, ciężary i pożytki na kupującego, § 6 — że sprzedający wymawia sobie prawo wolnego mieszkania, oznaczonego w akcie, do 1 czerwca 1927, § 7 — iż sprzedający udziela kupującemu nieodwołalnej plenipotencji z prawem substytucji do prze-

właszczenia nabytej nieruchomości sobie samemu względnie osobom trzecim.

Opierając się na przytoczonych postanowieniach §§ 3, 5, 6 i 7, władza mogła przyjąć, iż zaistniała wola obu stron, t. j. Frąckiewicza i skarżącego, skierowana na nabycie przez skarżącego nieruchomości, której akt dotyczy, drogą kupna-sprzedaży, że nastąpiło uzgodnienie woli stron co do przedmiotu i ceny (zatem co do okoliczności, istotnych dla powstania umowy kupna-sprzedaży) i że akt notarjalny stwierdza swą treścią tę właśnie uzgodnioną wolę stron, skierowaną na zawarcie umowy o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.). Ten charakter aktu miała pozwana władza prawo przyjąć przy określaniu rodzaju czynności prawnej, którą akt stwierdza (art. 6 ust. 1 u. o. s.), mimo okoliczności, iż w akcie określono zdziałaną czynność prawną mianem oferty i mimo wspomnianych powyżej postanowień aktu, zdających się wskazywać na zdziałanie nim oferty, które to okoliczności atoli nie mogły odegrać ważkiej roli przy ustalaniu przez władzę rodzaju czynności, objętej aktem, wobec treści §§ 3, 5, 6 i 7, stwierdzającej zawarcie między stronami, t. j. Frąckiewiczem i Stenclem, umowy, ujawnionej przez Frąckiewicza formalnie drogą sporządzenia i podpisania aktu o treści wyżej podanej, a przez Stencla faktycznie drogą przytoczonych w akcie czynności towarzyszących (zapłacenie ceny kupna za objekt, którego skarga dotyczy). Przytem nie stawała na przeszkodzie nadaniu przez pozwaną władzę aktowi charakteru pisma, stwierdzającego umowę o nabycie nieruchomości w rozumieniu u. o. s., okoliczność, iż akt podpisał jedynie Frąckiewicz: według bowiem przepisu ust. 2 art. 1 tej ustawy, ilekroć w niej jest mowa o piśmie stwierdzającem umowę, należy przez to rozumieć nietylko pismo, podpisane przez obie strony, lecz także podpisane przez jedną stronę, jeżeli zostało wręczone stronie drugiej, — a takie wręczenie, połączone z wspomnianemi wyżej czynnościami, w konkretnym przypadku nastąpiło, jak to stwierdza adnotacja z 27 kwietnia 1927 na odpisie aktu, według której skarżący otrzymał pierwszy wypis aktu.

Reasumując poprzednie, należy uznać, że z uwagi na specjalne postanowienia u. o. s., a w szczególności art. 52 p. 1, art. 1 ust. 2 i art. 6, pismo, którego skarga dotyczy, winno być wobec swej treści uznane w pojęciu rzeczonej ustawy za pismo, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości, a nie za ofertę. W konsekwencji należało skargę, opartą na pojmowaniu omawianego pisma jako oferty i odmawianiu temu pismu pod kątem widzenia, wskazanym przepisami prawa cywilnego, charakteru umowy o nabycie nieruchomości drogę kupna-sprzedaży, ze względu na brak ujawnienia woli obu stron w dokumencie notarjalnym, — oddalić, jako nieuzasadnioną.

W myśl ust. 2 art. 1 u. o. s. pismo, podpisane przez jedną stronę (ujawniające wolę zawarcia umowy) ma być uważane za stwierdzające umowę, „jeżeli zostało bądź wręczone stronie drugiej, bądź... sporządzone... notarjalnie". Pismo quaestionis posiada obie powyższe cechy. Ponieważ sporządzenie aktu notarjalnego jest chronologicznie wcześniejsze niż wydanie wypisu i ponieważ oświadczenie woli zbycia lub nabycia nieruchomości powinno nastąpić — pod nieważnością — w formie aktu notarjalnego, więc stąd wynikałoby, że należność opłaty stemplowej należy (ze stanowiska formalnego) uzasadnić w przypadku niniejszym formą notarjalną pisma quaestionis. Nie jest jasne, dlaczego NTA uzasadnił ją wręczeniem wypisu: czy dlatego, że ta okoliczność jest wymieniona wcześniej w tekście ustawowym wyżej przytoczonym, czy też zdaniem NTA forma notarjalna nie wystarcza i jest niezbędne nadto wręczenie pisma stronie drugiej. Przyjąć należy, że działała pierwsza z tych dwóch przyczyn: nietylko dlatego, że wyraźny tekst ust. 2 art. 1 (posługujący się schematem, ujętym w wyrazy „bądź... bądź") wymienia dwie okoliczności faktyczne, o których mowa, alternatywnie, a nie łącznie, ale też dlatego, że w myśl art. 28 u. o. s. notarjusz uzależnia sporządzenie aktu notarjalnego od uiszczenia opłaty, a nie są w u. o. s. przewidziane przypadki wyjątkowe, w których sporządzenie aktu mogłoby nastąpić bez pobrania opłaty, a od jej uiszczenia byłoby uzależnione dopiero wydanie wypisu.

Achilles Rosenkranz

1329.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie oferty od umowy.

Jeżeli z treści pisma, które strony nazwały „ofertą", wynika, że ono stwierdza umowę sprzedaży, to wymierzeniu opłaty stemplowej, jakiej podlega pismo, stwierdzające taką umowę, nie przeszkadza, że strona, działająca w charakterze kupującego, jest osobą podstawioną, że nabywca jest oznaczony alternatywnie — w formie: „N. N. lub osoba przez niego wskazana", oraz że termin do „przyjęcia oferty" jest krótki.

Wyrok NTA z 29 maja 1935 l. rej. 8017/33 w sprawie Dr. Władysława Borszewskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Aktem notarjalnym z 20 maja 1931 wymienieni w akcie właściciele określonej w nim nieruchomości zaoferowali Dr. Borszewskiemu lub też osobie przez niego wskazanej zawarcie „kontraktu kupna-sprzedaży" nieruchomości z tem, że strony wiążą się tą ofertą do 3 czerwca 1931.

W akcie zaś notarjalnym z 2 czerwca 1931 Dr. Borszewski wskazał,

jako akceptującą ofertę notarjalną z 20 maja 1931, Zofję Medyńską, a ta ofertę przyjęła.

Wniesiona do NTA skarga zarzuca obrazę prawa i wadliwość postępowania. Skarga zarzuca in materiali, że okoliczności, na których oparło się zaskarżone orzeczenie, uznając, iż akt z 20 maja 1931 nie jest ofertą, lecz umową, zawarte są w proponowanym kontrakcie kupna-sprzedaży, a warunkiem ich wykonania jest dopiero zawarcie kontraktu, t. j. przyjęcie oferty; władza zaś pozwana nie może wykazać skarżącemu, że nastąpiło przyjęcie oferty przez niego w jakikolwiek sposób, kodeksem cywilnym przewidziany. Pod względem formalnym skarga zaś podnosi zarzut, iż pozwana władza oparła swoją decyzję na domniemaniach, dowolnie przez siebie wysnutych, mimo że skarżący prosił w piśmie z 24 lipca 1933 o przesłuchanie interesowanych i przeprowadzenie dochodzeń, a więc przedstawił dowody, obalające domniemanie władzy, która jednak żadnych dochodzeń nie przeprowadziła....

NTA rozważył:

Skarżący, wyjaśniając genezę pisma quaestionis w skardze, podaje okoliczności, z których ma wynikać, iż działał jako osoba podstawiona przez Medyńską. Odnośnie do tej okoliczności, zresztą w sprawie niezasadniczej, trafnie zauważa odpowiedź pozwanej władzy na skargę, że u. o. s., jak ujawnia jej art. 52 ust. 3, nie traktuje korzystniej w stosunku do innych form prawnych konstrukcji, polegającej na tem, iż pewna osoba, chcąc nabyć nieruchomość od drugiej, posługuje się w tym celu osobą trzecią nie jako pełnomocnikiem, ale jako działającą w imieniu własnem.

O ile idzie o zarzuty skargi, to odpowiedź na nią słusznie podkreśla, że aczkolwiek ustanowiony w § 8 aktu termin do przyjęcia oferty był krótki, gdyż obejmował okres od 20 maja do 3 czerwca, to jednak ta krótkość czasu nie posiada w sprawie istotnego znaczenia wobec konstrukcji prawnej, zachodzącej w konkretnym przypadku, a mianowicie wobec występowania strony w charakterze osoby podstawionej.

Według § 4 aktu quaestionis jako dzień rozrachunku ustanowiono dzień 23 maja 1931 i od tego też dnia „przechodzą na kupującego wszelkie użytki i ciężary", związane z posiadaniem nieruchomości. Według § 5 odsetki w wysokości 6% są płatne w ratach kwartalnych zgóry, począwszy od 23 maja 1931. Według § 7 zobowiązał się „kupujący" w odniesieniu do wspomnianej w tym paragrafie hipoteki zapłacić wierzycielowi w dniu 21 maja 1931 kwotę 1121 dolarów. Zaznacza się, że przyjęcie oferty mogło nastąpić do dnia 3 czerwca 1931.

Skarga, akcentując, że w akcie quaestionis „wymieniono jako nabywcę Dr. Władysława Borszewskiego lub osobę przez niego wskazaną", zarzuca, iż postanowienia tego aktu, na które się powołuje zaskarżone

orzeczenie dla uzasadnienia, że zawarto definitywną umowę kupna-sprzedaży, są tylko propozycją, wiążącą oferentów, lecz nie stronę skarżącą, że warunkiem ich wykonania jest dopiero zawarcie kontraktu, t. j. przyjęcie oferty. Temu stanowisku skarżącego przeciwstawia pozwana władza w odpowiedzi na skargę, jako nie dające się z niem pogodzić, postanowienie § 4 aktu, którem ustanowiono dzień 23 maja 1931 jako dzień rozrachunku, traktowane w łączności z postanowieniem o przejściu na kupującego od tego dnia użytków i ciężarów i z płatnością odsetek (§ 5) w ratach kwartalnych zgóry, począwszy od 23 maja 1931. Władza podnosi przytem, że właśnie wobec krótkości czasokresu, wyznaczonego na rzekome przyjęcie oferty, brak było powodu przyśpieszenia dnia rozrachunku oraz przejścia użytków i ciężarów, lecz można było ustalić dzień przyjęcia oferty jako ten, w którym ma nastąpić przejście użytków i ciężarów.

Otóż NTA nie mógł w tym stanie rzeczy podzielić odmiennego zdania skargi, a w szczególności nie mógł uznać, by okoliczności, na które się powołuje pozwana władza, nie przemawiały za trafnością jej wyżej wspomnianego zapatrywania. Zważyć zresztą należy, iż według § 7 kontraktu (odczytanego w całości przez notarjusza obecnym i przez nich przyjętego) „zobowiązuje się kupujący“ w odniesieniu do hipoteki Waligórskiego „zapłacić wierzycielowi w dniu 21 maja 1931“ (zatem w dniu następnym po zawarciu aktu) 1121 dolarów. Widocznie więc wiadome już wówczas było stronom akt zeznającym, kto jest rzeczywistym nabywcą, mającym dnia następnego zapłacić wspomnianą kwotę wierzycielowi hipotecznemu, którego wierzytelności kupujący — według § 3 a — przejmuje na poczet ceny kupna; w związku z tem nabiera też znaczenia, że wypis aktu miał być według § 8 wydany skarżącemu.

Jeżeli więc w tym stanie rzeczy władza pozwana nie uznała postanowień „oferty“, dotyczących rozrachunku i przejścia użytków, oraz udzielenia pełnomocnictwa za realizujące się dopiero z chwilą formalnego przyjęcia oferty, a do tego czasu nie mające skutków prawnych, jeśli odniosła skuteczność tych postanowień do czasu zawarcia umowy, i w następstwie tego uznała akt quaestionis za umowę kupna-sprzedaży, to NTA nie dopatrzył się w tem ani sprzeczności ze stanem faktycznym, ani obrazy prawa. Skoro zaś opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo (art. 6 ust. 1 u. o. s.), a dane, zawarte w piśmie quaestionis, dawały, jak wyżej wywiedziono, podstawę do uznania go według jego treści za pismo stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości (art. 52 ust. 1 p. 1 u. o. s.), to NTA nie dopatrzył się wadliwości postępowania w nieprzeprowadzeniu przez pozwaną władzę zaofiarowanego w postępowaniu odwoławczem dowodu z przesłuchania stron....

Z powyższych przyczyn NTA oddalił skargę, jako nieuzasadnioną.

1330.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie oferty od umowy. Odgraniczenie przelewu prawa, wynikającego z oferty, od przelewu prawa, wynikającego z umowy.

1. Akt notarjalny, określający zawarte w nim oświadczenie jako „ofertę", podlega opłacie stemplowej jako pismo, stwierdzające umowę o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.), jeżeli akt stwierdza swą treścią uzgodnioną wolę stron, skierowaną na zawarcie umowy o nabycie nieruchomości.

2. Pismo, stwierdzające przelew prawa, które na mocy aktu, wymienionego wyżej pod 1, wynikło dla osoby, do której zostało skierowane oświadczenie, zawarte w owym akcie, podlega opłacie stemplowej jako stwierdzające ponowną umowę o zbycie tej samej nieruchomości.

Wyrok NTA z 24 stycznia 1935 l. rej. 6566/32 w sprawie Janiny Sołtysikowej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... Według brzmienia aktu z 23 lipca 1927 Ludwik Plesz „składa niniejszem" Janinie Sołtysikowej „ofertę z prawem odstąpienia tej oferty na rzecz osoby trzeciej, na kupno nieruchomości". W myśl § 5 aktu: „akceptacja niniejszej oferty winna nastąpić najpóźniej do dnia 2 stycznia 1930".

Według brzmienia aktu z 24 marca 1928 Janina Sołtysikowa odstępuje wszelkie swoje prawa z oferty z 23 lipca 1927 na rzecz Michała i Marji małż. Malczewskich, którzy przelew ten przyjmują i ofertę z 23 lipca 1927 akceptują, nabywając tem samem nieruchomość Poznań-Rybaki t. VII k. 163 po równych idealnych częściach i prawach. Dalsze postanowienia aktu dotyczą rozliczenia między stronami kontraktującemi; według tych postanowień kupujący m. i. zwracają Sołtysikowej wpłaconą przez nią Pleszowi kwotę 78.800 zł, oraz płacą za przelew oferty dalsze 13.200 zł. Dalej w omawianym akcie Sołtysikowa zezwala i wnosi o wykreślenie zapisanego na jej rzecz w dziale II nieruchomości ostrzeżenia celem zabezpieczenia roszczenia o przewłaszczenie. Małż. Malczewscy, z powołaniem się na pełnomocnictwo z § 7 oferty, zezwalają i wnoszą o zapisanie na siebie ostrzeżenia celem zabezpieczenia roszczenia o przewłaszczenie nieruchomości na swój koszt, po równych idealnych częściach i prawach.

Według aktu z 23 lipca 1927 notarjusz wymierzył i pobrał na podstawie art. 139 u. o. s. 3 zł opłaty stemplowej i na podstawie art. 111 u. o. s. 3 zł plus 10% opłaty dodatkowej. Według aktu z 24 marca 1928 wymie-

rzono i pobrano m. i. od sumy 118.800 zł 4%, oraz 1% od kwoty 13.200 zł, o której wspomniano wyżej.

Otóż wyłania się na tle zarzutów skargi kwestja, czy pozwana władza słusznie uznała, iż akt z 23 lipca 1927 nie jest ofertą, lecz przedstawia się jako definitywna umowa kupna-sprzedaży.

Z treści zaskarżonego orzeczenia widoczne, że aczkolwiek aktowi z 23 lipca 1927 nadano formę oferty, to jednak pozwana władza wzięła pod uwagę, że powyższy akt mieści w sobie oświadczenia, ujawniające, iż stwierdza on w istocie inny rodzaj czynności prawnej, niż oferta (wpłacenie części ceny kupna, przejęcie nieruchomości natychmiast, udzielenie kupującej przez sprzedającego nieodwołalnej i z śmiercią nie gasnącej plenipotencji z prawem substytucji do przewłaszczenia nieruchomości sobie lub też osobie trzeciej). Te oświadczenia, zawarte w kontrakcie, wskazywały, że w istocie zaistniała wola obu stron, skierowana na pozbycie względnie nabycie nieruchomości, której akt dotyczy, za cenę, w akcie oznaczoną, oraz że akt stwierdza swą treścią w istocie tę właśnie uzgodnioną wolę stron, skierowaną na zawarcie umowy o nabycie nieruchomości (art. 52 p. 1 u. o. s.)....

Wobec zaś tego rodzaju czynności, którą stwierdza pismo quaestionis, pozostaje bez wpływu na obowiązek podatkowy strony skarżącej powoływana przez nią okoliczność, iż „ofertę" z 23 lipca 1927 „zaakceptowali" następnie w akcie z 24 marca 1928 małż. Malczewscy, na których Sołtysikowa przelała wszelkie swoje prawa z „oferty", i że oni uiścili opłatę stemplową od przejścia własności nieruchomości. Przelewowi w istocie nie uległy prawa z oferty, lecz prawa z umowy definitywnej, mającej za przedmiot nieruchomość, wobec czego oba pisma podlegają opłacie według stawki 4% (art. 12 p. 4, art. 52 i art. 58 u. o. s.)....

Jakkolwiek skarga była skierowana przeciw opłacie stemplowej od aktu z 23 lipca 1927, to jednak NTA (w zdaniu ostatniem uzasadnienia, wyżej przytoczonego) wypowiedział się wyraźnie o istocie opłaty od aktu z 24 marca 1928.

Notarjusz był zdania, że akt z 1927 r. zawiera ofertę i że wobec tego akt z 1928 r. stwierdza dwie czynności prawne: 1) przelew praw, nabytych przez oblatkę na skutek owej oferty, podlegający opłacie w wysokości 1% od różnicy, o którą suma, wypłacona Sołtysikowej przez Malczewskich, przewyższa sumę, którą Sołtysikowa wypłaciła Pleszowi (art. 53 p. 3 oraz art. 66 p. 1 u. o. s.), 2) przyjęcie przez Malczewskich oferty, którą Sołtysikowa uczyniła Pleszowi i zawarcie tą drogą umowy sprzedaży nieruchomości między Pleszem jako sprzedającym a Malczewskimi jako kupującymi (art. 52 p. 1 u. o. s.). NTA, ustalając co do aktu z 1927 r. podaną wyżej tezę 1 (por. OPA 1328/36), orzekł konsekwentnie, że stwierdzona aktem z 1928 r. umowa między Sołtysikową a Malczewskimi zawiera przelew prawa, wymienionego w art. 12 p. 4 u. o. s., t. j. prawa żądania, aby rzecz nieruchoma została oddana na własność; gdy zaś do tego prawa stosuje się w myśl powołanego p. 4 art. 12 przepisy u. o. s. o rzeczach nieruchomych,

więc umowa między Sołtysikową a Malczewskimi podlega opłacie w myśl art. 52 i 58 u. o. s., a nie ma zastosowania art. 66.

Achilles Rosenkranz

1331.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie umowy przygotowawczej od umowy ostatecznej[1]). Negotiorum gestio.

1. Pismo w przedmiocie umowy kupna, ustalające istotne punkty umowy, co do której strony odłożyły na później ustalenie innych postanowień, podlega, jako stwierdzające punktacje, opłacie stemplowej w myśl art. 135 u. o. s.

2. Okoliczność, że zawierający umowę w cudzem imieniu nie ma pełnomocnictwa, nie uchyla wymagalności opłaty stemplowej od pisma, stwierdzającego daną umowę, gdyż w myśl art. 15 p. 1 b) u. o. s. do uiszczenia opłaty stemplowej jest obowiązany również negotiorum gestor.

Wyrok NTA z 26 września 1934 l. rej. 4826/31 w sprawie Anny Topyłko przeciw Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Annie Topyłko wymierzono od „kontraktu kupna z 26 stycznia 1930 od Kamili Medweckiej" opłatę stemplową na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. . . .

W odwołaniu płatniczka zarzuciła, że nie zawarła kontraktu kupna-sprzedaży, lecz umowę przygotowawczą, zobowiązującą do zawarcia w przyszłości umowy ostatecznej, podpadającą pod art. 134 u. o. s. Odwołująca się zaakcentowała, że odnośne pismo, zaopatrzone w podpisy nielegalizowane, nie jest zdolne do intabulacji. . .

Zaskarżone orzeczenie przyjęło, że pismo z 26 stycznia 1930 stwierdza punktacje (art. 135 u. o. s.) w przedmiocie kupna i wymierzyło opłatę według art. 52 i 58 u. o. s. Skarga natomiast uważa, że pismo powyższe stwierdza umowę przygotowawczą, zobowiązującą do zawarcia w przyszłości umowy kupna ostatecznej (art. 134 u. o. s. oraz § 936 austr. k. c.).

Otóż, jak trafnie określa pozwana władza w odpowiedzi na skargę, umowa przygotowawcza w przedmiocie kupna istnieje wtedy, gdy świadczenia, do których strony obowiązane są na mocy umowy, polegają na

[1]) Por. OPA 644/34.

złożeniu przez obie strony takich oświadczeń, które razem wzięte stanowią umowę kupna, t. j. umowę zdefinjowaną w § 1053 austr. k. c. Jeśli natomiast już na mocy danej umowy dotychczasowy właściciel rzeczy jest obowiązany tę rzecz przenieść na własność drugiego kontrahenta (§ 1061 k. c.), ten ostatni zaś obowiązany jest zapłacić dotychczasowemu właścicielowi cenę kupna (§ 1062 k. c.), ma się do czynienia nie z umową przygotowawczą, ale właśnie z umową zdefinjowaną w § 1053 k. c.

Jeżeli pismo w przedmiocie umowy kupna ustala tylko istotne punkty umowy (essentialia negotii), a natomiast ustalenie innych postanowień (naturalia negotii) strony odłożyły na później i wobec tego postanowiły sporządzić jeszcze pismo, które będzie zawierało naturalia i essentialia, — ma się do czynienia z punktacjami z art. 135 u. o. s. Jeżeli pismo, „tymczasowo" sporządzone, stwierdza wprawdzie wszystko, co strony postanowiły wzajemnie sobie oświadczyć w przedmiocie treści kontraktu kupna, ale pismo to jest sporządzone w formie dokumentu prywatnego i z treści wynika, że strony odłożyły na później sporządzenie dokumentu, zdatnego do intabulacji — to pismo takie (które z natury rzeczy nie może być z punktu widzenia opłat stemplowych traktowane korzystniej dla płatnika, niż gdyby zawierało tylko essentialia) podpada również pod pojęcie punktacyj z art. 135 u. o. s.

W rozpatrywanym przypadku umowa z 26 stycznia 1930 zawiera (w p. 2) wyraźne postanowienie, iż Karol i Kamila Medweccy „sprzedają niniejszem" określoną w umowie nieruchomość.... Z p. 6 umowy wynika, że sprzedawcy są obowiązani oddać nieruchomość w posiadanie kupującym do dnia 26 marca 1930. Kupujący złożyli przy zawarciu umowy pewną kwotę „tytułem zadatku, policzyć się mającego na poczet ogólnej ceny kupna," i przyjęli szczegółowe zobowiązanie co do spłaty reszty ceny kupna w oznaczonych w umowie terminach. Sprzedawcy zobowiązani są (p. 7) zeznać kontrakt, zdolny do intabulacji na rzecz kupujących, po fizycznem wydzieleniu obszaru gruntu sprzedanego (które ma nastąpić najpóźniej do 26 marca 1930) i po dopełnieniu warunków spłaty ceny kupna, względnie jej zabezpieczenia w myśl p. 5 umowy (t. j. przez złożenie odpowiednich weksli).

Z przytoczonych postanowień umowy quaestionis wynika, że już na jej podstawie strony uzyskały prawo żądania świadczeń, wymienionych w §§ 1061 względnie 1062 austr. k. c. i że zamiar stron, wynikający z treści umowy, był w istocie skierowany nie na to, by przez tę umowę powstało zobowiązanie do zawarcia w przyszłości umowy kupna, lecz na wytworzenie odrazu głównego zobowiązania, na powołanie do życia odrazu umowy kupna, z tem, że w przyszłości będzie sporządzony formalny kontrakt kupna, zdatny do intabulacji.

Skarga, zwalczając utrzymanie przez pozwaną władzę w mocy wymiaru należytości, opiera się jeszcze i na tem, że strony kontrahujące nie umieściły nawet w pełni swoich podpisów, albowiem na umowie figurują „podpis Karola Medweckiego, twierdzącego, że działa również jako pełnomocnik swej żony Kamili, a z drugiej strony Anny Topyłko, powołującej się na upoważnienie męża", wobec czego „jest rzeczą jasną, że bez formalnego wykazania się pełnomocnictwami... strony bezwarunkowo skazane są na to, by w czasie późniejszym formalny kontrakt między niemi zawarty został w sposób, wymagany do tabularnego nabycia własności".

O ile idzie o powyższą kwestję, zaznaczyć należy, że — jak poprzednio wywiedziono — strony już na podstawie zawartej umowy uzyskały prawo żądania świadczeń, wymienionych w §§ 1061 względnie 1062 austr. k. c., wobec czego kwestja podpisów i pełnomocnictw posiada w sprawie znaczenie z punktu widzenia, czy akt z 26 stycznia 1930, wobec zarzucanych przez stronę braków co do podpisów względnie pełnomocnictw, zdolny był do wytworzenia obowiązku opłaty stemplowej. W tej materji pozwana władza w odpowiedzi na skargę — przyjmując, iż z akt nie wynika, by Karol Medwecki był pełnomocnikiem swej żony, a Anna Topyłko pełnomocnicą swego męża, oraz konkludując stąd, iż ma się do czynienia jedynie z negotiorum gestio — powołuje się na art. 15 p. 1 b) u. o. s., dotyczący solidarnego zobowiązania do uiszczenia opłaty stemplowej osoby, która zawarła umowę, prowadząc interes cudzy bez zlecenia (negotiorum gestor). Istotnie też wobec tego przepisu sam brak podpisu Kamili Medweckiej i Michała Topyłki nie miałby jeszcze wpływu na wymagalność opłaty od skarżącej, ani na wysokość tej opłaty.

Jeśli tedy pozwana władza zaskarżonem orzeczeniem utrzymała w mocy wymiar z powołaniem się na art. 135, 52 i 58 u. o. s., to NTA nie mógł się w tem dopatrzeć zarzucanej w skardze obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Art. 135 u. o. s. nie poprzestaje na określeniu przedmiotu opłaty zapomocą terminu „punktacje", lecz nadto podaje definicję. Stąd wynikałoby, że ustalenie, czy dane pismo stwierdza „punktacje" w rozumieniu art. 135, powinno nastąpić wyłącznie na podstawie tego przepisu, w oderwaniu od prawa cywilnego. Tak jednak nie jest. W myśl powołanego artykułu należy dane pismo uważać za „punktacje", jeśli ono wiąże kontrahentów tak, jak umowa ostateczna. Z tego wynika, że przedmiot opłaty stemplowej, przewidziany w art. 135, istnieje, gdy pismo posiada łącznie następujące dwie cechy: 1) stwierdza istotne postanowienia umowy (art. 61 § 2 kod. zobow.), 2) nie jest sprzeczne z przepisami, które ważność oświadczenia woli uzależniają od zachowania szczególnej **formy** pod rygorem nieważności (art. 109 kod. zobow.), niezachowanie bowiem takiej szczególnej formy sprawia, że pismo, chociaż posiada cechę, wymienioną wyżej pod 1), nie wiąże kontrahentów tak, jak umowa ostateczna.

Od czasu sporządzenia pisma, którego dotyczy wyrok, wyżej przytoczony, zaszły

w polskiem prawie cywilnem zmiany, na skutek których pismo, o jakiem mowa, gdyby zostało sporządzone obecnie, n i e podlegałoby opłacie, przewidzianej w art. 135 u. o. s. Obecnie bowiem obowiązuje — na całym obszarze Państwa, a więc też na obszarze b. dzielnicy austrjackiej, na którym zostało sporządzone pismo quaestionis — art. 82 prawa o notarjacie, w myśl którego „umowy o przejście... prawa własności do nieruchomości powinny być pod nieważnością samej umowy sporządzane w formie aktu notarjalnego". Gdy zaś pismo quaestionis jest dokumentem prywatnym, więc — gdyby zostało sporządzone obecnie — nie możnaby go zakwalifikować jako „punktacje".

Nasuwa się pytanie, czy pismo, o jakiem mowa, sporządzone obecnie, nie miałoby żadnych skutków w zakresie prawa prywatnego lub czy należałoby je uważać za „umowę przedwstępną" (art. 62 kod. zobow.), czyli za „umowę przygotowawczą" (według terminologji art. 134 u. o. s.). W tej mierze ma znaczenie, że w myśl art. 62 kod. zobow. ważność umowy przedwstępnej nie zależy od zachowania formy, od której prawo uzależnia ważność umowy ostatecznej; niezachowanie tej formy sprawia jedynie, że nieformalna umowa przedwstępna powoduje skutki mniejsze, niż umowa formalna: że „niewykonanie zobowiązania zawarcia umowy uzasadnia tylko żądanie odszkodowania" (por. moją glosę OPA 541/34). Nadto ma znaczenie, że w myśl art. 62 kod. zobow. do istoty umowy przedwstępnej należy oznaczenie t e r m i n u, w którym ma być zawarta umowa ostateczna. Jeśliby więc obecnie został sporządzony dokument prywatny, według którego strony zobowiązały się: a) jedna — przenieść własność nieruchomości, druga — zapłacić określoną cenę (art. 294 kod. zobow.), b) sporządzić w c i ą g u o k r e ś l o n e g o c z a s u dokument zdatny do intabulacji, to wprawdzie oświadczenia woli, wymienione pod a), same przez się byłyby bez znaczenia, ale treść, podana pod b), stanowiłaby umowę przedwstępną, przyczem enuncjacja, podana pod a), zawierałaby wymagane w art. 62 (§ 1) kod. zobow. „określenie istotnych postanowień mającej się zawrzeć umowy". Takie pismo podlegałoby opłacie stemplowej w myśl art. 134 u. o. s.

Jeśliby natomiast dokument prywatny, sporządzony obecnie, zawierał tylko treść, podaną pod a), lub obok niej zobowiązanie się do sporządzenia dokumentu zdatnego do intabulacji, t. j. aktu notarjalnego, ale bez oznaczenia terminu, w którym akt notarjalny ma być sporządzony, to pismo takie nie stwierdzałoby umowy przedwstępnej i nie podlegałoby opłacie stemplowej.

Achilles Rosenkranz

1332.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze Sposób rozkładu.

W myśl art. 29, 30 i 32 ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. nie jest dopuszczalne obciążanie z jednej strony wszystkich mieszkańców gminy świadczeniami drogowemi w robociźnie pieszej w stosunku do opłacanych przez nich podatków bezpośrednich, a ponadto z drugiej strony mieszkańców, posia-

dających środki przewozowe, dodatkowemi świadczeniami w robociźnie sprzężajnej również w stosunku do opłacanych przez nich podatków bezpośrednich. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 16 kwietnia 1935 l. rej. 2768/32. — Wyrok NTA z 16 kwietnia 1935 l. rej. 2768/32 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Jędrzejowie w przedmiocie świadczeń drogowych.

Dyrekcja Lasów Państwowych w Radomiu, zastąpiona przez Prokuratorję Generalną, podnosi w skardze dwa zarzuty natury kasacyjnej:

1) że Skarb Państwa nie może być pociągany do świadczeń drogowych w naturze na zasadzie ustawy z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., ponieważ świadczenia w robociźnie pieszej są natury osobistej, wiążącej się z pobytem obowiązanej osoby na miejscu, a Skarb Państwa własnej fizycznej robocizny dostarczyć nie może;

2) że dokonane przez zarząd gminy Prząsław rozłożenie świadczeń drogowych w naturze obciąża zarząd lasów państwowych świadczeniami w robociźnie pieszej ponad ustawową miarę.

NTA nie uznał skargi za uzasadnioną.

ad 1. Powołanie się na wyrok NTA z 13 grudnia 1930 l. rej. 4839/28 (Zbiór wyroków Nr. 326 A oraz 405 S) w celu uzasadnienia tezy, że Skarb Państwa nie może być pociągany do świadczeń drogowych, przewidzianych w art. 29 i n. ustawy wyżej powołanej, jest chybione, gdyż tym wyrokiem Trybunał rozstrzygnął jedynie sporne między stronami procesowemi zagadnienie pojęcia „mieszkańca", o ile chodzi o osobę fizyczną, ponieważ świadczenia drogowe w naturze były nałożone na osobę fizyczną. W licznych natomiast wyrokach, a m. i. w wyroku z 8 lutego 1934 l. rej. 8822/31[1]) NTA orzekł i uzasadnił, że z art. 29 pow. ustawy nie wynika zwolnienie Państwa od świadczeń drogowych w naturze w odniesieniu do lasów i dóbr państwowych. Na ten wyrok i jego uzasadnienie powołuje się NTA w myśl § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.) także w niniejszej sprawie, uznawszy ten zarzut skargi za nieuzasadniony.

ad 2. Skarżąca kwestjonowała już w postępowaniu administracyjnem zasadność nałożonych na nią świadczeń drogowych pod względem ilościowym, twierdząc, że skoro nadleśnictwa państwowe w myśl wyroku NTA z 23 stycznia 1930 l. rej. 1811/27 są wolne od świadczeń sprzężajnych, to za podstawę wymiaru świadczeń „szarwarkowych" dla nadleśnictwa państwowego należało wziąć wartość świadczeń po wyłączeniu warto-

---

[1]) OPA 617/34.

ści środków przewozowych i dopiero tak zredukowaną wartość świadczeń należało podzielić przez sumę wszystkich podatków bezpośrednich, a następnie ten iloraz pomnożyć przez należność z tytułu podatku gruntowego, opłacanego przez nadleśnictwo.

W skardze kasacyjnej Prokuratorja Generalna rozwija tę zasadę i twierdzi, że z uwagi na przepisy art. 32 ust. 2 i art. 33 ustawy należało dokonać osobno repartycji każdego z dwóch rodzajów świadczeń, ustawą przewidzianych, i pociągnąć posiadaczów środków przewozowych do obu rodzajów, a nieposiadających takich środków jedynie do świadczeń w robociźnie pieszej.

NTA nie uznał powyższego poglądu za zgodny z ustawą.

Ustawa ustala w art. 29 ogólną zasadę, że dla budowy i utrzymania dróg gminnych m o g ą rady gminne, oprócz opłat w gotówce, uchwalać obowiązkowe dla mieszkańców gmin świadczenia drogowe w robociźnie pieszej i środkach przewozowych.

Ten przepis nie daje najmniejszej podstawy do wniosku, że jakaś kategorja mieszkańców, a w szczególności mieszkańcy, którzy posiadają środki przewozowe, pod względem rodzaju i rozmiaru świadczeń winni lub chociażby tylko mogą być gorzej traktowani aniżeli kategorja mieszkańców, nieposiadających środków przewozowych. Przeciwnie, z tego przepisu dopuszczalny jest jedynie wniosek, że wszyscy mieszkańcy mogą być pociągani do świadczeń zarówno w robociźnie pieszej jakoteż w dostarczeniu środków przewozowych, albo tylko w robociźnie jednego lub drugiego rodzaju, ale w każdym wypadku bez różniczkowania, czyli wszyscy. Dopiero art. 32, określiwszy w ust. 1 treść powyższych abstrakcyjnych świadczeń drogowych, wprowadza zarazem w ust. 2 ograniczenie w obowiązku dostarczania środków przewozowych, a mianowicie, że ten obowiązek może być nakładany jedynie na p o s i a d a c z y środków przewozowych (podwód, samochodów, traktorów i t. p.). Jednak nawet z przepisów tego artykułu niepodobna wnioskować, że ustawa wprowadza dwa odrębne, od siebie niezależne i ze sobą niezwiązane rodzaje świadczeń drogowych, jeden rodzaj w postaci robocizny pieszej i drugi w postaci robocizny środkami przewozowemi. Jeżeli ponadto uwzględni się jeszcze przepis art. 30 ustawy, stanowiący o rozmiarze stosunkowym indywidualnych świadczeń, mianowicie w zależności od wysokości opłacanych przez zobowiązanych podatków bezpośrednich, to należy dojść do logicznego wniosku, iż świadczenia drogowe w naturze stanowią jeden jednolity rodzaj świadczeń, bez względu na sposób ich wykonania i że winny obciążać wszystkich zobowiązanych, bez względu na posiadanie lub nieposiadanie środków przewozowych, jedynie w stosunku do ich ciężarów podatkowych, a dopiero gdy chodzi o sposób realizowania tych świadczeń przez poszczególne jednostki

w granicach przepisu art. 32 ust. 1, uprawniona gmina nie może domagać się dostarczenia środków przewozowych od tych mieszkańców, którzy ich nie posiadają, czyli tacy mogą być pociągani tylko do robocizny pieszej w ilości dniówek lub roboty ryczałtowej, odpowiadającej ciężarowi podatkowemu każdego takiego mieszkańca. Natomiast posiadacze środków przewozowych mogą być pociągani albo do robocizny pieszej albo do robocizny środkami przewozowemi, stosownie do art. 32 p. 1 i 2, jednakowoż również tylko w takim samym stosunku do wysokości opłacanych podatków bezpośrednich, jak poprzednio omówiona kategorja mieszkańców.

Do wniosku skargi, że gmina musi koszty budowy i utrzymania dróg kalkulować zarówno w robociźnie t. zw. pieszej, jakoteż t. zw. sprzężajnej, oraz że pierwszy „rodzaj" świadczeń z woli ustawy obciąża obydwie poprzednio opisane kategorje mieszkańców, a drugi „rodzaj" d o d a t k o w o tylko drugą kategorję, brak podstawy w ustawie, nietylko przy stosowaniu wykładni gramatycznej, ale także przy logicznem rozważaniu zagadnienia. Świadczenia drogowe w naturze są świadczeniami natury publicznoprawnej, a zatem chociaż nie można ich uważać za podatek, to jednak są podatkom, a wśród nich podatkom bezpośrednim, pokrewne. Winny więc być nakładane w myśl zasady sprawiedliwości podatkowej, a zatem winny być ciężarem powszechnym i równomiernym. Z tą ostatnią atoli zasadą wręcz w sprzeczności pozostawałby system dzielenia tych świadczeń, z natury jednolitych, na dwa samoistne rodzaje, z których każdy miałby swoje odrębne grono zobowiązanych, i to z tym skutkiem ujemnym, że jedno grono ponosiłoby obydwa rodzaje ciężarów, a drugie tylko jeden rodzaj.

Przepis art. 33 ustawy bynajmniej nie stoi na przeszkodzie powyższej racjonalnej wykładni, w artykule tym bowiem ustawa ogranicza się do określenia z w o l n i e ń od świadczeń w kierunku zarówno p o d m i o t o w y m, jakoteż p r z e d m i o t o w y m. Osoby zatem, zwolnione od świadczenia polegającego na dostarczaniu środków przewozowych, tem samem jeszcze nie są zwolnione od świadczeń wogóle. Niektóre zatem zwolnienia są pod względem swojej rozciągłości ograniczone, czyli niezupełne, gdyż odnoszą się tylko do sposobu wykonania świadczeń (art. 32 p. 1 i 2).

Zresztą przepisy rozdz. IV ustawy nie są w naszem prawodawstwie żadną nowością. Według dawniejszej ustawy krajowej galicyjskiej z 5 lipca 1897 Dz. Ust. Kraj. Nr. 43 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych niepaństwowych (§ 16), koszty budowy i utrzymania dróg gminnych były pokrywane m. i. t. zw. „prestacjami", polegającemi na bezpłatnej robociźnie „p i e s z e j", rodzin względnie gospodarstw domowych w gminie, a tylko na „kontrybuentów", którzy od prestacji pieszej się nie wykupili, można było, o ile posiadali oni inwentarz pociągowy, nałożyć obowiązek odrobienia jednego dnia ciągłego zamiast dwóch dni pieszych (§ 36).

Pruska ustawa o daninach komunalnych z 14 lipca 1893 regulowała obowiązek świadczeń naturalnych w tytule 4 pod nadpisem „Naturaldienste“ nieco inaczej, ale również nie przewidywała w zasadzie dla posiadaczy gospodarstw rolnych bezwarunkowego obowiązku świadczenia zarówno robocizny pieszej, jakoteż dostarczenia środków przewozowych, a nawet wypowiadała domniemanie — w wypadkach wątpliwych — na rzecz zwolnienia ich od robocizny pieszej, jeżeli chodziłoby o wykonanie robót, polegających na robociźnie nietylko ręcznej, ale także sprzężajnej.

W myśl powyższych rozważań, NTA nie uznał przeto zaskarżonego orzeczenia za sprzeczne z przepisami ustawy (art. 30—32).

Skargę Trybunał oddalił w konsekwencji, jako nieuzasadnioną.

W kwestji rozdziału pomiędzy poszczególne kategorje mieszkańców gminy świadczeń drogowych w naturze, przewidzianych ustawą z 10 grudnia 1920 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust. NTA w powyższym wyroku stanął na stanowisku, niezgodnem z dotychczasowem orzecznictwem. NTA bowiem w całym szeregu wyroków orzekł i uzasadnił, że uchwały rady gminnej, wprowadzające świadczenia drogowe, względnie opłaty zastępcze na podstawie art. 29—32 ustawy, winny wykazywać ogólny rozmiar świadczeń w naturze, a następnie osobno rozdział świadczeń w robociźnie pieszej pomiędzy wszystkich mieszkańców gminy w stosunku do opłacanych przez nich podatków bezpośrednich, osobno zaś rozdział świadczeń w środkach przewozowych wyłącznie pomiędzy płatników, posiadających takie środki przewozowe.

Zachodzi pytanie, czy obecna zmiana judykatury znajduje dostateczne uzasadnienie w przepisach prawa.

Z gramatycznej wykładni przepisów art. 29—32 ustawy drogowej nie wynika, by świadczenia drogowe w naturze stanowiły „jeden jednolity rodzaj świadczeń“, a tem mniej, by wszyscy mieszkańcy mogli być pociągani do świadczeń zarówno w robociźnie pieszej, jak też w dostarczaniu środków przewozowych, skoro art. 32 wprowadza w ust. 2 wyraźne zastrzeżenie, iż do dostarczenia środków przewozowych mogą być pociągnięci tylko posiadacze środków przewozowych. Brak zaś w ustawie podstawy do konkluzji, iżby w powołanym ustępie art. 32 chodziło jedynie o sposób realizacji świadczeń sprzężajnych, jak to wywodzi NTA. Również nie przewiduje ustawa możliwości waloryzacji robocizny sprzężajnej na pieszą, względnie zastępowania jednego z dwóch rodzajów świadczeń w naturze drugim rodzajem, co musiałoby mieć miejsce, gdyby przyjąć tezę NTA o jednolitości świadczeń w naturze na cele drogowe. Na dwurodzajowość tych świadczeń wskazuje brzmienie ust. 1 art. 32 ustawy drogowej, w myśl którego świadczenia drogowe w naturze mogą polegać na odrobieniu pewnej liczby dni roboczych pieszych l u b dostarczeniu środków przewozowych.

Względy słuszności także nie przemawiają przeciwko ewentualności pociągania jednego grona zobowiązanych do obydwu rodzajów ciężarów, a drugiego tylko do jednego rodzaju. Przy świadczeniach bowiem drogowych w naturze, noszących charakter publiczno-prawnego ciężaru specjalnego i nakładanych — w odróżnieniu od podatków bezpośrednich — przez władze państwowe na częściowe pokrycie kosztów pewnych urządzeń jedynie na tych, którzy z urządzeń odnoszą specjalne korzyści, mieszkańcy gminy mają przyczyniać się do budowy i utrzymania dróg tem, czem każdy może, a więc robocizną, albo też środkami przewozowemi, o ile je posiadają.

Oczywiście świadczenie w postaci dostarczenia środków przewozowych jest większym ciężarem, niż robocizna piesza, ale ciężarem najzupełniej uzasadnionym, gdyż korzyści, jakie z dróg odnoszą właściciele lub użytkownicy tych środków, są o wiele większe od tych, jakie są udziałem osób, nieposiadających środków przewozowych; nie potrzeba chyba dowodzić, że więcej niszczą drogi środki przewozowe: wozy, samochody, traktory, niż przechodnie, nic więc dziwnego, iż mieszkańcy, mający te środki, winni być pociągani do większych świadczeń, aniżeli nieposiadający ich.

W ten sposób ani przepisy ustawy z 10 grudnia 1920 poz. 32/21 Dz. Ust., ani też względy słuszności nie przemawiają dostatecznie za tem, by uznać, iż na wszystkich mieszkańcach gminy, opłacających podatki bezpośrednie, ciąży obowiązek dostarczania w stosunku do wysokości opłacanych podatków zarówno robocizny pieszej, jak i środków przewozowych; ścisła interpretacja powołanych przepisów ustawy drogowej prowadzi raczej do konkluzji, że do pierwszego świadczenia obowiązani są wszyscy mieszkańcy, a więc i nieposiadający środków przewozowych, do drugiego natomiast tylko posiadający te środki.

Zmiana więc judykatury w omawianej materji nie wydaje się w świetle obowiązujących przepisów ustawy drogowej z 10 grudnia 1920 dostatecznie usprawiedliwioną, a tem mniej — o ile chodzi o praktyczne zastosowanie tezy NTA — celową, skoro w dacie ferowania wyroku l. rej. 2768/32 ukazał się Dziennik Ustaw Nr. 27, w którym pod poz. 204 ogłoszona została ustawa z 26 marca 1935 o świadczeniach w naturze na niektóre cele publiczne, przesądzająca w sposób wątpliwości nie budzący obliczenie i wymiar ilości robocizny w stosunku do podstawy podatkowej w dniówkach robocizny pieszej i dopuszczająca w odniesieniu do posiadaczy środków przewozowych przeliczenie całości lub części świadczeń w robociźnie pieszej na świadczenia w robociźnie zaprzęgowej.

Eugenjusz Dziurzyński

1333.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Świadczenia drogowe w naturze: Faktyczne zużycie na inne cele sum, uzyskanych z opłat zastępczych na cele drogowe.

Okoliczność, że stwierdzono faktyczne zużycie sum, uzyskanych z opłat zastępczych na cele drogowe po myśli art. 29—31 ustawy z 10 grud nia 1921 o budowie i utrzymaniu dróg publicznych poz. 32/21 Dz. Ust., na inne cele, aniżeli w ustawie wyszczególnione, nie może uzasadnić żądania płatnika wznowienia postępowania w celu uzyskania zwrotu odpowiedniej części uiszczonych opłat. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała kolegjum zwiększonego NTA z 26 października 1935 l. rej. 11.500/32. — Wyrok NTA z 21 listopada 1935 l. rej. 11.500/32 w sprawie

Maurycego Zamoyskiego przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Lublinie w przedmiocie świadczeń drogowych na rzecz gminy Aleksandrowa.

... Art. 29—31 ustawy drogowej z 10 grudnia 1921 poz. 32/21 Dz. Ust. ustanawiają zasady, że rady gminne mogą uchwalać obowiązkowe dla mieszkańców gmin świadczenia drogowe w robociźnie pieszej i środkach przewozowych, że świadczenia te winny być wymierzane poszczególnym płatnikom w stosunku do wysokości opłacanych przez nich podatków bezpośrednich i że opłaty pieniężne, zastępujące świadczenia, mogą jedynie pokrywać koszty najmu robocizny pieszej lub środków przewozowych.

Z powyższych przepisów widoczne jest, że środki pieniężne, uzyskane przez gminę wzamian świadczeń drogowych, mogą być obrócone jedynie na te cele, na które zostały przeznaczone, i że obrócenie ich na inne cele narusza postanowienia art. 29—31 ustawy drogowej.

Z tego ujęcia sprawy bynajmniej nie wynika, by płatnikowi służyło prawo zaskarżania dokonanego wymiaru świadczeń drogowych z tego tytułu, że uważa on, iż gmina wykroczyła przeciwko obowiązkowi użycia uiszczonych świadczeń wyłącznie na przeznaczone cele. W konsekwencji za mylne należy uznać zapatrywanie skargi, jakoby fakt użycia świadczeń na inne cele, aniżeli przewidziane w ustawie, uzasadniał w przypadku, gdy okoliczność ta wyjdzie najaw już po uprawomocnieniu się wymiaru, wznowienie postępowania celem czy to uchylenia wymiaru, czy to jego stosownego ograniczenia. Kwestja bowiem kontroli zużycia środków, zebranych przez gminę, zgodnie z budżetem, jest w prawie obowiązującem uregulowana w ten sposób, że kontrola ta przysługuje władzy nadzorczej, której ustawa daje w tym względzie odpowiednie uprawnienia oraz środki celem zapobiegania względnie usuwania zachodzących w tej mierze uchybień; natomiast nie przewiduje prawo obowiązujące nigdzie takich samych uprawnień dla płatników i to nietylko w sensie ogólnym, t. zn. w stosunku do ogółu świadczeń, ściągniętych w danym okresie budżetowym, ale także w stosunku do indywidualnych świadczeń danego płatnika.

O ile więc chodzi o kwestję wznowienia postępowania, to pomijając już, że ustawowym wymogiem tej instytucji prawnej jest w myśl art. 95 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust. wyjście najaw istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, które istniały już przy wydaniu decyzji, co w niniejszym przypadku oczywiście nie zachodzi, gdyż okoliczność zużycia świadczeń niezgodnie z ustawą nie istniała w chwili wymiaru, — należy podkreślić, że celem wznowienia jest wykazanie nielegalności wymiaru czy to pod względem materjalnym, czy formalnym z powodu nieuwzględnienia pewnych istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, podczas gdy w konkretnym przypadku

sam wymiar, nawet w pojęciu skargi, był zgodny z prawem, a obraża prawo, zdaniem skargi, dopiero sposób zużycia ściągniętych od skarżącego i innych płatników świadczeń.

Gdy więc władza pozwana orzekła, że w konkretnej sprawie brak jest przesłanek, tak faktycznych jak i prawnych, do wznowienia postępowania, to orzeczenie to w myśl powyższych wywodów uznał NTA za zgodne z obowiązującemi przepisami prawa, wobec czego oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1334.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Świadczenia z powodu braku pracy: Warunek pozostawania bez pracy a praca wykonywana tylko dorywczo.

Praca, wykonywana tylko dorywczo, nie jest przeszkodą do domagania się przewidzianego w rozporządzeniu Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 o ubezpieczeniu pracowników umysłowych poz. 911 Dz. Ust. zasiłku z powodu braku pracy. (Teza).

Wyrok NTA z 29 października 1935 l. rej. 8385/33 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Wojewodzie białostockiemu w przedmiocie świadczeń na wypadek braku pracy na rzecz Marji L.

L. była w charakterze akuszerki zatrudniona w Powiatowej Kasie Chorych w Białymstoku i pobierała tytułem wynagrodzenia 60 zł miesięcznie oraz 20 zł za każdy przeprowadzony poród. Z tytułu tego zatrudnienia została L. ubezpieczona w Z. U. P. U. w Warszawie. Z dniem 31 października 1931 Kasa Chorych zwolniła L. z pracy. W następstwie tego Z. U. P. U. decyzją z 20 czerwca 1932 przyznał L. na czas od 1 grudnia 1931 do 31 maja 1932 zasiłek z powodu braku pracy w kwocie 52 zł za każdy pełny miesiąc pozostawania bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Dalszą decyzją z 25 lipca 1932 Z. U. P. U., powołując się na art. 17 ust. 1 p. 2 oraz na art. 46 i 47 ust. 2 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust., wstrzymał wypłatę powyższego zasiłku, a to — jak to okazuje się z pisma Zakładu z 9 września 1932 w łączności z pismem Kasy Chorych z 14 marca 1933 — dlatego, że L. w okresie od grudnia 1931 do końca maja 1932

wzywana była przez wymienioną Kasę do udzielania pomocy akuszeryjnej w poszczególnych wypadkach i pobierała zato wynagrodzenie po 20 zł od porodu.

Tę decyzję z 25 lipca 1932 uchylił Urząd Wojewódzki w Białymstoku orzeczeniem z 7 września 1933, wydanem w załatwieniu odwołania, wniesionego przez L. W uzasadnieniu Urząd Wojewódzki zaznaczył, że L. w okresie od 1 grudnia 1931 do 31 maja 1932 zatrudniana bywała przez Kasę Chorych tylko dorywczo po kilka razy w miesiącu, że z tytułu tego zatrudnienia nie podlegała w myśl art. 7 ust. 1 wspomnianego wyżej rozporządzenia z 24 listopada 1927 obowiązkowi ubezpieczenia, a zatem zatrudnienie to nie może stanowić przeszkody w pobieraniu zasiłku, o którym mowa, i że zatrudnienie to nie może być uznane za zajęcie odpowiednie w rozumieniu art. 18 powyższego rozporządzenia, gdyż trwało zaledwie po kilka dni w miesiącu, wobec tego zaś L. pozostawała bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia w rozumieniu art. 17 ust. 1 p. 2.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego wniósł Z. U. P. U. skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Z powołania się przez Urząd Wojewódzki na art. 7 ust. 1 rozporządzenia z 24 listopada 1927 wynika, iż Urząd ten stoi na stanowisku, że funkcje, pełnione przez L. na zlecenie Kasy Chorych w okresie od 1 grudnia 1931 do końca maja 1932, nie mogą już z tego powodu stanowić przeszkody do przyznania spornego zasiłku, że zajęcie to nie trwało przez przynajmniej 14 dni w żadnym z miesięcy powyższego okresu. Stanowisko to nie jest zgodne z powyższem rozporządzeniem. Jak to bowiem NTA wyjaśnił już w wyroku z 12 listopada 1934 l. rej. 6147/32[1]), celem art. 7 ust. 1 jest jedynie określenie minimalnej ilości dni trwania zajęcia, koniecznej dla powstania obowiązku ubezpieczenia. Z tego powodu przepis ten nie może stanowić kryterjum dla oceny, czy po ustaniu zajęcia, uzasadniającego obowiązek ubezpieczenia, ubezpieczony odpowiada wymogom z art. 17 ust. 1 p. 2 łącznie z art. 18 i 19, a w szczególności czy pozostaje nieprzerwanie bez pracy z powodu niemożności znalezienia odpowiedniego zajęcia. Okoliczność wobec tego, że zajęcie L. w okresie od 1 grudnia 1931 do końca maja 1932 trwało mniej niż 14 dni w każdym miesiącu tego okresu, nie wyklucza jeszcze dopuszczalności odmowy zasiłku, o ile co do L. nie są spełnione warunki, określone w art. 17 ust. 1.

Skarżący Zakład podnosi, że L. nie odpowiadała wymogowi, ustanowionemu w ust. 1 p. 2 tegoż artykułu, i w uzasadnieniu wywodzi, że pojęcie zajęcia, o którem mowa w tym przepisie, ulega tylko ograniczeniom, wynikającym z art. 18 i 19, i że żadne z tych ograniczeń nie miało miejsca

---

[1]) OPA 952/34.

w sprawie L. Skarżący Zakład zaznacza przytem, że według sprawozdania jego Inspektoratu Okręgowego w Białymstoku z 15 lipca 1932 L. zarobiła w grudniu 1931 60 zł, w roku zaś następnym w styczniu 40 zł, w lutym 60 zł, w marcu 60 zł, w kwietniu 100 zł i w maju 80 zł.

Ta wysokość zarobków sama przez się nie ma istotnego znaczenia. Jedyny bowiem przepis, nakazujący brać pod uwagę wysokość zarobków przy ocenie, czy zajęcie jest odpowiednie w rozumieniu art. 17 ust. 1 p. 2, zawarty jest w art. 19 p. 1, władza zaś pozwana uznała pracę L. w okresie od 1 grudnia 1931 do końca maja 1932 za zajęcie nieodpowiednie nie z powodu przeszkód ustanowionych w tym ostatnim przepisie, lecz z tego powodu, że praca ta była dorywcza. Praca zaś dorywcza nie jest przeszkodą do domagania się przez ubezpieczonego zasiłku na wypadek braku pracy. Ze względów logiki przyjąć bowiem należy, że prawodawca, mówiąc w art. 17 ust. 1 p. 2 o pozostawaniu nieprzerwanie bez pracy, ma na myśli nie stan pozostawania wogóle bez jakiejkolwiek pracy, lecz jedynie stan pozostawania bez takiej pracy, która wypełnia pojęcie odpowiedniego zajęcia. Pozostawanie bez pracy w rozumieniu art. 17 jest zatem równoznaczne z pozostawaniem bez odpowiedniego zajęcia. Do istoty zaś zajęcia należy pewna stałość. Na stanowisku tem stoi też i prawodawca, jak to wynika z art. 18 ust. 2 i 3 oraz z art. 19. Funkcje wobec tego, pełnione przez L. w okresie od 1 grudnia 1931 do końca maja 1932, mogłyby same przez się być podstawą do odmówienia jej spornego zasiłku tylko w tym razie, gdyby L. miała na podstawie umowy prawo domagania się powierzania jej tych funkcyj. Tymczasem Kasa Chorych w piśmie z 3 stycznia 1933 względnie z 14 marca 1933 stwierdziła, że L. po zwolnieniu jej z pracy z dniem 31 października 1931 nie została nadal zaangażowana i że ją wzywano następnie tylko do udzielenia jednostkowych pomocy i każdorazowo wynagradzano. Uznać wobec tego należy, że Kasa Chorych tylko według swojego swobodnego uznania w każdym poszczególnym wypadku poruczała L. udzielanie pomocy przy porodach. Skarżący Zakład zresztą sam nawet nie twierdzi, że między Kasą Chorych a L. istniała jakaś umowa co do pracy w czasie po dniu 31 października 1931.

Kwestji, czy L. po tym dniu nie przeszła w stan gospodarczego usamodzielnienia się i z tego tytułu na podstawie art. 17 ust. 3 p. 1 nie mogła nabyć prawa do zasiłku, NTA nie rozpatrywał, gdyż w tym względzie nie podniósł skarżący Zakład w skardze żadnego zarzutu.

Kierując się temi rozważaniami, należało oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

1335.

UBEZPIECZENIE PRACOWNIKÓW UMYSŁOWYCH.

Świadczenia z powodu braku pracy: Zaniedbanie przedłożenia w terminie przez pracownika, wyjeżdżającego zagranicę, poświadczenia urzędu pośrednictwa pracy.

Przed wejściem w życie ustawy z 22 marca 1933 poz. 229 Dz. Ust. okoliczność, że pracownik, który pobiera świadczenia z powodu braku pracy, w razie wyjazdu zagranicę już w chwili tego wyjazdu nie przesłał Zakładowi Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych zaświadczenia, przewidzianego w § 38 rozporządzenia ministerjalnego z 13 czerwca 1930 poz. 459 Dz. Ust., uzasadniała wstrzymanie powyższych świadczeń w myśl art. 50 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 29 października 1935 l. rej. 7672/33 w sprawie Zakładu Ubezpieczeń Pracowników Umysłowych w Warszawie przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu wileńskiemu w przedmiocie przyznania Władysławowi D. świadczeń z powodu braku pracy.

...Według § 38 rozporządzenia ministerjalnego z 13 czerwca 1930 poz. 459 Dz. Ust. w razie wyjazdu pracownika, pobierającego świadczenia, poza granice Rzeczypospolitej, winien pracownik ten celem zachowania prawa do dalszego otrzymywania świadczeń w chwili swego wyjazdu przesłać Z. U. P. U. poświadczenie urzędu pośrednictwa pracy, stwierdzające, że w ciągu najbliższego miesiąca nie ma widoku na uzyskanie odpowiedniego zajęcia w kraju. Według zaś art. 50 p. 6 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 24 listopada 1927 poz. 911 Dz. Ust. w brzmieniu, w jakiem rozporządzenie to obowiązywało przed nowelizacją, dokonaną ustawą z 22 marca 1933 poz. 229 Dz. Ust., jeżeli pozostający bez pracy przekracza przepisy o kontroli, świadczenia z powodu braku pracy wstrzymuje się na czas w powyższym art. 50 p. 6 określony.

Ponieważ D. wyjechał do Łotwy w maju 1932, a zaświadczenie, przewidziane w przytoczonym wyżej § 38, przesłał Z. U. P. U. dopiero w grudniu 1932, przeto świadczenia, przyznane D. decyzją skarżącego Zakładu z 14 marca 1932, winny były być wstrzymane na czas określony w art. 50 p. 6 rozporządzenia z 24 listopada 1927, Urząd Wojewódzki nie był wobec tego władny do przyznania ich D. za powyższy czas. Wnioskowi temu nie stoją bynajmniej na przeszkodzie wywody Urzędu Wojewódzkiego, zawarte w odpowiedzi na skargę, że celem rozporządzenia z 13 czerwca 1930 jest ochrona Z. U. P. U. przed nadużyciem ze strony pra-

cowników co do pobierania świadczeń z powodu braku pracy i że temu celowi stało się zadość, gdyż D., jakkolwiek nie w terminie, przepisanym w powyższem rozporządzeniu, to jednak dodatkowo udowodnił wymienionemi w zaskarżonem orzeczeniu zaświadczeniami niemożność znalezienia pracy tak w czasie swego wyjazdu do Łotwy, jak i w czasie swego pobytu tamże. Gdyby bowiem celem § 38 rozporządzenia z 13 czerwca 1930 było, aby pracownik wyjeżdżający zagranicę tylko wogóle, a zatem w którem-kolwiek stadjum postępowania, wykazał, że w ciągu najbliższego miesiąca licząc od wyjazdu nie miał widoku na uzyskanie odpowiedniego zajęcia w kraju, to nie postanowionoby, iż przewidziane w tym przepisie poświadczenie winno być przedłożone już w chwili wyjazdu zagranicę. Skoro jednak termin ten wyraźnie przepisano, to widocznie miano jakieś szczególne powody do tego. Brak wobec tego podstawy do przyjęcia, że niezachowanie powyższego terminu nie ma istotnego znaczenia. Nadto oceny skutków przekroczenia przepisów o kontroli, do których to przepisów wspomniany wyżej § 38 właśnie należy, nie pozostawiono uznaniu władzy, lecz skutki te również wyraźnie określono, mianowicie w art. 50 p. 6 rozporządzenia z 24 listopada 1927. Ten zaś art. 50 p. 6 zawiera bezwzględny nakaz, że w razie, jeżeli pozostający bez pracy przekracza przepisy o kontroli, świadczenia z powodu braku pracy winny być wstrzymane na czas w tym przepisie wskazany....

1336.

POSTĘPOWANIE PRZED NTA.

Zastąpienie orzeczenia, zaskarżonego do NTA, nowem: Brzmienie sentencji wyroku uchylającego[1]).

W razie, gdy władza (pozwana lub nadzorcza) cofnie zaskarżone orzeczenie i zastąpi je innem, a strona skargi nie cofnie, sentencja wyroku uchylającego nie powinna mieć za przedmiot pierwszego orzeczenia. (Zasada prawna, wpisana do księgi zasad prawnych).

Uchwała Zgromadzenia ogólnego NTA z 22 czerwca 1935, powzięta na wniosek Pierwszego prezesa w myśl art. 12 ust. 1 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 o NTA poz. 806 Dz. Ust.

---

[1]) Por. OPA 618/34, 619/34, 620/34, 1099/35, 1100/35, 1187/35.

1337.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Dowody: Ocena opinji technicznej.

1. Opinja techniczna podlega w myśl art. 50 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) swobodnej ocenie władzy. Ocena ta winna być jednak dokonana na podstawie zasad wiedzy technicznej.

2. Doradca techniczny osoby interesowanej w postępowaniu wodnoprawnem nie jest znawcą technicznym w rozumieniu art. 198 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.). (Tezy).

Wyrok NTA z 4 listopada 1935 l. rej. 10.944/32 w sprawie Abrahama Vogla i Mozesa Singera przeciw Ministerstwu Rolnictwa i Ref. Roln. w przedmiocie zezwolenia na urządzenie stawów rybnych.

...Kwestja oddziaływania projektowanych stawów na grunt cmentarny względnie przedostawania się wód cmentarnych do młynówki oceniona być winna — jak to wynika z jej istoty — według zasad wiedzy technicznej. W kwestjach zaś natury technicznej winna być zaciągnięta opinja znawcy technicznego. Na stanowisku tem stoi prawodawca także i w ustawie wodnej, jak to wynika z jej art. 198 (ust. 2, 7 i 8). Opinja znawcy pozostawiona jest wprawdzie w myśl art. 50 rozporządzenia o post. admin. swobodnej ocenie władzy. Rzecz jasna jednak, że ocena ta nie może być dowolna, lecz winna być dokonana ze stanowiska zasad wiedzy technicznej. Jeżeli zatem urzędowy znawca techniczny inż. M. uznał sprzeciwy gminy m. Stanisławowa oraz stanisławowskiej żydowskiej gminy wyznaniowej ze względów technicznych za nieuzasadnione, to Ministerstwo, skoro miało wątpliwości co do trafności opinji tegoż znawcy, winno było zażądać od niego bliższych wyjaśnień lub zarządzić rewizję jego opinji przez innego znawcę. Tymczasem Ministerstwo sporną kwestję oddziaływania projektowanych stawów rozstrzygnęło niezgodnie z opinją inż. M., a akta sprawy, udzielone NTA, nie wykazują, ani że tenże znawca zmienił swoją opinję, ani że Ministerstwo oparło swoje rozstrzygnięcie na opinji fachowej innego znawcy. Braku tego nie usuwają bynajmniej przytoczone wyżej oświadczenia inż. L. i S. Prawodawca odróżnia bowiem w ustawie wodnej znawców od doradców fachowych, a z art. 198 (ust. 7 i 8) tejże ustawy wynika, że za znawców uważa się osoby w tym charakterze powołane nie przez osoby interesowane, lecz przez władzę wodną. Gdy zaś inż. L i S. powołani zostali przez gminy jako osoby interesowane, a zatem działali jako doradcy fachowi tychże gmin, przeto oświadczenia ich nie mogą być uwa-

żane za opinje znawców w rozumieniu ustawy wodnej. W następstwie tego NTA także powyższą rozbieżność między zaskarżonem orzeczeniem a opinją inż. M. uznał za naruszenie form postępowania ze szkodą dla skarżących. . . .

1338.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Odwołanie: Forma.

O tem, czy pismo, wniesione przez stronę, jest odwołaniem, winna w każdym poszczególnym wypadku decydować forma oraz i treść takiego pisma, a w szczególności okoliczność, czy z pisma danego wynika, że wolą strony było wniesienie środka prawnego, mającego być rozstrzygniętym przez wyższą instancję.

Wyrok NTA z 11 marca 1935 l. rej. 11.237/31 w sprawie Marji Chudiakowej przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie zaopatrzenia wdowiego.

Na skutek podania Marji Chudiakowej, które wpłynęło do Izby Skarbowej w Krakowie 28 stycznia 1928, o przyznanie inwalidzkiego zaopatrzenia wdowiego po uznanym sądownie za zmarłego mężu Michale Chudiaku, wspomniana wyżej Izba Skarbowa orzeczeniem z 25 kwietnia 1928 przyznała wymienionej na podstawie ustawy inwalidzkiej z 18 marca 1921 poz. 195 Dz. Ust. odpowiednie zaopatrzenie od dnia 1 lutego 1928. Orzeczenie to doręczone zostało Chudiakowej 11 września 1928.

W dniu 7 listopada 1930 Chudiakowa wniosła do Izby Skarbowej w Krakowie podanie, w którem, wywodząc, że skoro według orzeczenia sądowego mąż jej nie przeżył dnia 1 marca 1919, to należy się jej zaopatrzenie od tegoż dnia, wnosiła o przyznanie jej zaległego zaopatrzenia przynajmniej od dnia 1 maja 1924.

Izba Skarbowa w Krakowie przedstawiła podanie to do rozstrzygnięcia Ministerstwu Skarbu, które potraktowało je jako odwołanie od orzeczenia tej Izby z 25 kwietnia 1928 i orzeczeniem z 21 września 1931 oznajmiło, że odwołanie oddala na podstawie art. 83 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. jako wniesione po upływie 14-dniowego terminu, zakreślonego powołanym przepisem do wnoszenia zażaleń.

Na orzeczenie to Chudiakowa wniosła skargę, w której zarzuciła wad-

liwość postępowania, polegającą na tem, że Ministerstwo Skarbu powinno było podanie jej rozpatrzeć, a nie kwalifikować go jako odwołania.

Oceniając powyższy zarzut, stwierdzić należy, że w myśl art. 85 rozporządzenia z 22 marca 1928 odwołanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia i że wystarczy, jeśli z podania strony wynika, iż nie jest zadowolona z decyzji władzy i prosi o jej zmianę. Ponieważ przepis powyższy nie daje poza tem żadnych wskazań, jak mają wyglądać pisma odwoławcze, przeto uznać należy, że o momencie tym winna w każdym poszczególnym wypadku decydować forma oraz i treść takiego pisma, a w szczególności okoliczność, czy z pisma danego wynika, że wolą strony było wniesienie środka prawnego, mającego być rozstrzygniętym przez wyższą instancję. W sprawie niniejszej stwierdzić należy, że, jak to z zewnętrznej formy podania widoczne, adresowane ono było do Izby Skarbowej, jako władzy orzekającej, a nie do władzy odwoławczej, że nie było ono oznaczone jako rekurs lub jako odwołanie, lecz jako prośba o przyznanie zaległego zaopatrzenia za czas od 1 marca 1919, względnie od 1 maja 1924, a wreszcie, że nie zawierało ono żądania rozstrzygnięcia sprawy przez instancję odwoławczą. Wobec powyższego Trybunał uznał, że pozwana władza niezgodnie z formą i z treścią tego podania potraktowała je jako odwołanie, a tem samem naruszyła ze szkodą dla skarżącej formy postępowania administracyjnego, zaskarżone orzeczenie podlega zatem w myśl art. 84 p. 3 i art. 73 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. uchyleniu na posiedzeniu niejawnem.

NTA w swej judykaturze stale stoi na stanowisku, że nie nazwa, nadana przez wnioskodawcę środkowi odwoławczemu, decyduje o trybie postępowania, lecz wynikająca z treści wniosku wola czy zamiar wnioskodawcy. Jeżeli ktoś skargę do NTA skwalifikuje jako skargę kasacyjną, gdy tymczasem według przepisów o postępowaniu sporno-administracyjnem przewidziana jest rewizja, to oczywiście NTA zastosuje odpowiedni tryb postępowania.

W powyższym wyroku NTA, stwierdziwszy, że rozporządzenie o post. admin. nie przewiduje żadnej określonej formy odwołania, orzekł, że strona wniosła nie odwołanie (w terminie spóźnionym), lecz prośbę do pierwszej instancji o załatwienie nowego wniosku. Zd. m., nie jest argumentem decydującym, że strona zaadresowała pismo do pierwszej instancji, ani że nie nazwała go odwołaniem. Istota zagadnienia w danym wypadku leży w tem, czy strona postawiła nowe żądanie i czy wobec tego powstała nowa sprawa, która powinna być rozstrzygnięta przez pierwszą instancję, czy też strona domagała się zmiany decyzji pierwszej instancji.

Jeżeli wyjdziemy z założenia, że Izba Skarbowa, przyznając zaopatrzenie inwalidzkie, jednocześnie ustaliła termin, od którego należy się zaopatrzenie, to takie dodatkowe postanowienie stanowi część decyzji głównej i strona, z niej niezadowolona, miała zamiar wywołać zmianę decyzji w części, dotyczącej terminu. Wówczas należałoby traktować podanie strony jako odwołanie. Z przytoczonych wszakże okoliczności zdaje się wynikać, że w pierwszem podaniu strona prosiła jedynie o przyznanie zaopatrzenia i Izba Skarbowa nie zajmowała się rozpatrzeniem sprawy, od jakiej daty pe-

tentka ma prawo do wypłaty zaopatrzenia, lecz zastosowała samorzutnie przepis art. 24 ustawy o zaopatrzeniu inwalidów, który głosił, że „uprawnienie do zaopatrzenia rozpoczyna się od pierwszego dnia następującego po zgłoszeniu miesiąca", — jako konsekwencję przyznania zaopatrzenia wdowiego. Nie była zatem przedmiotem rozważań władzy kwestja prawna, od jakiej daty należy się renta wdowia w tym szczególnym wypadku, gdy wniosek o zaopatrzenie uzależniony jest nie od faktu śmierci, lecz od uznania przez sąd żołnierza za zmarłego. W takim razie na skutek podania strony o zaległą rentę powstała nowa sprawa, którą powinna była rozstrzygnąć nie instancja odwoławcza, lecz instancja pierwsza.

B. Wasiutyński

1339.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie z urzędu decyzyj, zaskarżonych do NTA. Stosunek art. 99 post. admin. do art. 90 ust. 2.

Postanowienie, objęte ustępem 2 art. 90 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.), jest przepisem specjalnym, dotyczącym orzeczeń zaskarżonych do NTA i wyłączającym stosowanie do tychże orzeczeń ogólnych norm, zawartych w art. 99 tegoż prawa. (Teza).

Wyrok NTA z 1 lipca 1935 l. rej. 4282/31 i 1584/34 w sprawie Mikołaja Iwaniuka przeciw Inwalidzkiej Komisji Odwoławczej przy Wojewodzie stanisławowskim w przedmiocie zaopatrzenia inwalidzkiego.

Inwalidzka Komisja Odwoławcza przy Wojewodzie stanisławowskim, rozpatrując 26 lutego 1931 w toku instancyj administracyjnych roszczenia do zaopatrzenia inwalidzkiego b. żołnierza wojsk austrjackich Mikołaja Iwaniuka, stwierdziła u niego przewlekły nieżyt oskrzeli i rozedmę płuc przy dobrym stanie ogólnym oraz orzekła, że cierpienie to ma częściowo związek ze służbą wojskową i powoduje utratę 15% zdolności zarobkowej, z czego 10% spowodowała służba wojskowa. Komisja uznała, że cierpienie to zależne jest wyłącznie od wrodzonych skłonności organizmu do zapadania „na odnośną chorobę", co potwierdza orzeczenie Komisji rewizyjnej z 24 października 1923, gdyż w tym czasie uznany był za zdolnego do pracy zarobkowej, a cierpienie później wystąpiło ponownie „li tylko wskutek warunków życiowych".

We wniesionej na to orzeczenie skardze Iwaniuk zarzuca zbyt niską ocenę utraty zdolności zarobkowej, albowiem Komisja ustaliła u niego dwa odrębne cierpienia: nieżyt oskrzeli i rozedmę płuc, z których pierwsze po-

myśli p. 47 instrukcji do badania inwalidów powoduje co najmniej utratę 10% zdolności zarobkowej, a drugie, jako niewątpliwie powodujące utrudnienie w oddychaniu, pociąga za sobą w myśl powołanego przepisu utratę co najmniej 20%, zaś łącznie oba te cierpienia ograniczają zdolność zarobkową co najmniej o 32%. Skarżący zarzuca dalej brak umotywowania, dlaczego właśnie utratę 5% zdolności zarobkowej uznano za niepozostającą w związku ze służbą wojskową oraz bezzasadność powołania się pozwanej Komisji na okoliczność, że w 1923 r. nie stwierdzono u niego utraty zdolności zarobkowej; okoliczność bowiem ta nie uprawniała Komisji do wyciągania takiegoż wniosku, zwłaszcza, że w cyt. p. 47 instrukcji cierpienie płuc określono jako chorobę „przebiegającą wahająco".

Po wniesieniu opisanej skargi pozwana Komisja uchyliła zaskarżone orzeczenie na podstawie art. 99 prawa o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. i w jego miejsce wydała w dniu 18 września 1933 nowe orzeczenie, określając cierpienie Iwaniuka jako nieznaczną rozedmę płuc, spowodowaną przewlekłym nieżytem oskrzeli przy zadawalniającym stanie odżywienia i oznaczając stopień utraty zdolności zarobkowej, z powołaniem się na p. 47 instrukcji do badania inwalidów, na 15%, z czego na służbę wojskową przypada 10%.

Iwaniuk, wezwany do oświadczenia się w trybie art. 69 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust., oświadczył, że skargi nie cofa.

Niezależnie jednak od tej skargi wniósł on także na nowe orzeczenie odrębną skargę, w której m. i. zarzuca obrazę przepisów prawa o post. admin. i przepisów cytowanego ostatnio rozporządzenia, dotyczących cofania przez władze administracyjne zaskarżonego do Trybunału orzeczenia. Cofanie takiego orzeczenia, wywodzi skarżący, dopuszczalne jest w wypadku, gdy władza uważa skargę za podlegającą uwzględnieniu, a w tym wypadku powinna uwzględnić podniesione w skardze zarzuty, władza zaś pozwana zarzutów, podniesionych w skardze na pierwotne orzeczenie, nie uwzględniła i wydała nowe orzeczenie prawie identyczne z cofniętem.

W odpowiedzi na skargę władza pozwana w danym punkcie wywodzi, że cofnięcie orzeczenia na zasadzie art. 99 prawa o post. admin. ma na celu usunięcie braków cofniętego orzeczenia, a nie daje stronie prawa do uzyskania orzeczenia korzystniejszego.

Co do poruszonej ostatnio kwestji prawnej NTA rozważył, co następuje:

Z brzmienia postanowień, objętych ustępem 2 art. 90 prawa o post. admin., w łączności z postanowieniami ust. 1 tegoż artykułu wynika bezsprzecznie, że uprawnienie władzy administracyjnej do zmiany zaskarżo-

nego do Trybunału orzeczenia ma miejsce tylko o tyle, o ile zmiana ta przejawia się w uwzględnieniu podniesionych w skardze zarzutów. W tym stanie prawnym, mając na uwadze treść przepisu objętego art. 99, uznać należy, że postanowienia art. 90 ust. 2 przedstawiają się jako przepis specjalny, ustanowiony dla wypadków, w których orzeczenia ostateczne zostały przed Trybunałem zaskarżone, przepis ten zatem wyłącza stosowanie w tych wypadkach ogólnych norm, zawartych w art. 99.

Wobec tego skoro pozwana Komisja, wydając orzeczenie z 18 września 1933 i uchylając orzeczenie poprzednio wydane z 26 lutego 1931, oparła się na postanowieniach art. 99 i w związku z tem podniesionych w skardze zarzutów nie uwzględniła, to zarówno uchylenie ostatnio cytowanego orzeczenia, jak i wydanie w jego miejsce nowego, przedstawia się, jak to słusznie skarżący zarzuca, jako niezgodne z obowiązującemi przepisami ustawy.

Z tych względów Trybunał nowe orzeczenie z 18 września 1933 uchylił [jako niezgodne z prawem], nie wdając się w rozpatrywanie innych zarzutów w danej skardze podniesionych, jako już bezprzedmiotowych, gdyż skutkiem prawnym powyższego rozstrzygnięcia jest przywrócenie orzeczenia z 26 lutego 1931, a w konsekwencji skarga na to orzeczenie staje się zpowrotem aktualną.

Rozpatrując tę skargę, Trybunał zajął się przedewszystkiem zarzutem zbyt niskiej oceny utraty zdolności zarobkowej....

Uznając..., że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia..., Trybunał cytowane ostatnio orzeczenie po myśli art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA uchylił.

Stanowisko NTA, dotyczące wzajemnego stosunku przepisów art. 90 ust. 2 i art. 99 post. admin., nie przemawia do przekonania.

Chodzi o rozmiar uprawnienia władzy do cofnięcia decyzji zaskarżonej przed NTA, o czem pisałem już w OPA 1187/35. O ile jednak w tamtej glosie chodziło o refleks cofnięcia zaskarżonej decyzji na bieg sporu przed NTA, o tyle wyrok obecny podchodzi do tegoż samego zagadnienia przedewszystkiem „od strony" postępowania administracyjnego.

NTA stosuje taką wykładnię, iż art. 90 miałby stanowić lex specialis w stosunku do art. 99 i uchylać moc prawną tego ostatniego w toku sporu przed NTA (art. 90 ust. 2), a więc (a maiori ad minus) także i w postępowaniu odwoławczem (art. 90 ust. 1); innemi słowy — art. 99 miałby według tej wykładni zastosowanie wyłącznie tylko w dwóch wypadkach: albo po wydaniu decyzji I instancji a przed wniesieniem przez stronę odwołania, albo też w stosunku do decyzyj już prawomocnych. W zależności więc od zachowania się strony, prawo władzy z art. 99 ulegałoby w pewnych stadjach postępowania uchyleniu.

Taka konkluzja prawna nie wydaje się zgodna z prawem o post. admin. z następujących przyczyn:

a) Przedewszystkiem — wedle osnowy art. 99 — decyzje tam wspomniane mogą być uchylane lub zmieniane z urzędu „w każdym czasie"; dodatek ten bije tem więcej w oczy, iż nie znajdujemy go w osnowie § 68 ust. 2 austr. post. admin., pozatem identycznej z naszym art. 99. Dla wykładni omawianego przepisu ma on istotne znaczenie. Oznacza zaś niewątpliwie, że art. 99 może być stosowany przez władzę w każdem stadjum postępowania, bez żadnych ograniczeń, li tylko w zależności od uznania władzy.

b) Ale i niezależnie od brzmienia art. 99, należy wziąć pod uwagę, iż określa on jeden z wypadków „uchylenia lub zmiany decyzji z urzędu" (tytuł rozdz. XIV). Bierne lub czynne zachowanie strony nie może z samego założenia wywrzeć skutecznie żadnego wpływu na swobodę władzy w korzystaniu z tej atrybucji, byle wkroczenie władzy z urzędu nie obrażało niczyich praw nabytych, ujętych sensu largo (OPA 21/32); może łatwo zajść sytuacja, w której decyzja lub postępowanie ją poprzedzające będą dotknięte brakami, nieobjętemi katalogiem z art. 101, ale wymagającemi usunięcia. Choćby strona zachowywała się biernie, władza może wkroczyć z własnej inicjatywy i zastosować zarówno rewizję, jak kasację; władzą może być albo ta, która decyzję wydała, albo władza nadzorcza. Czekanie na aktywność strony albo też na załatwienie środka prawnego przez powołany organ i usunięcie w tej dopiero drodze dostrzeżonego braku kłóciłoby się z interesem racjonalnego postępowania w administracji.

c) Natomiast art. 90 pozostaje w nierozerwalnym związku z aktywnem zachowaniem się strony, mianowicie z założonym przez nią środkiem prawnym (odwołaniem lub skargą). Ingerencję przyznaje ten przepis tylko władzy, która wydała zaskarżoną decyzję, i wyłącza możliwość kasacji. Wykładnia tego przepisu musi pozostawać w logicznej łączności z artykułem go poprzedzającym, na co wskazuje m. i. zamieszczone w osnowie ust. 1 słowo „jednak". Art. 89 ust. 2 mówi o obowiązku władzy I instancji przedłożenia odwołania w ciągu 7 dni wraz z aktami sprawy wyższej instancji do rozpoznania; jednak — dodaje art. 90 ust. 1 — jeśli władza I instancji uzna, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie, może sama zmienić swą decyzję, o ile z niej nie nabyły praw osoby inne (tutaj już, z natury rzeczy, niema mowy o nabyciu praw przez stronę samą, inaczej w art. 99); art. 90 ust. 2 normuje analogicznie stan prawny w stosunku do decyzyj ostatecznych, zaskarżonych skargą przed NTA. A zatem art. 90 dotyczy wypadku, w którym strona zakłada środek prawny, a władza, wydająca zaskarżoną decyzję, władna jest sama uwzględnić zarzuty strony. Formalne pogwałcenie kompetencyj ulega tutaj o tyle osłabieniu, iż władza a quo, załatwiając sama środek prawny, musi go uwzględnić (scil. — lege non distinguente — w całości). Mamy tu więc ustępstwo z hierarchicznej formy na rzecz proceduralnej szybkości i prostoty (art. 44 i 58 ust. 1 post. admin.).

d) Każdy z omawianych przepisów obraca się na zgoła odmiennej płaszczyźnie, czego niedopatrzenie powoduje szereg logicznych powikłań. Wniknięcie w historję instytucji, unormowanej w art. 90, usunie niejedno nieporozumienie. Mamy tutaj do czynienia nie z czem innem, jak z surogatem instytucji „przedstawienia" (remonstracji), znanej dobrze dawnemu ustawodawstwu austrjackiemu i praktyce administracyjnej b. dzielnicy austrjackiej. Tracąc w prawie o post. admin. swą samodzielność, instytucja ta leży w zakresie swobody uznania władzy i nie stwarza dla strony żadnych podmiotowych uprawnień (wyrok NTA z 21 lutego 1933 l. rej. 2440/30, OPA 411/33). Konkretne zarzuty strony, sformułowane w środku prawnym (o ile chodzi o odwołanie, mimo braku obowiązku formułowania zarzutów wedle art. 85), może władza uznać odrazu za słuszne (w postępowaniu odwoławczem — w terminie 7-dniowym z art. 89 ust. 2, a także m. zd. i potem, aż do załatwienia odwołania; w sporze trybunalskim —

aż do wyroku NTA); pocóż w takim razie kontynuować bieg maszyny procesowej (jak to ma miejsce w sądzie powszechnym), skoro można zarzuty odrazu uwzględnić z oczywistem przyśpieszeniem i odciążeniem postępowania? Zupełnie inna jest sytuacja, przewidziana w art. 99. Zarzuty strony mogą, jak widzieliśmy, grać tu rolę, ale nie muszą. Niema mowy o związaniu władzy co do treści nowego aktu, który ma być wydany. Wchodzi w grę możność cofnięcia aktu (por. moją „Res iudicata w prawie administracyjnem", 1931, str. 75), która od innych wypadków unormowanych w art. 100—102 post. admin. różni się tem, iż w art. 99 mowa jest także o aktach jeszcze nieprawomocnych (i oto podobieństwo faktyczne z art. 90).

e) Szczególnie zaś jeśli chodzi o zastosowanie art. 90 ust. 2, wypada zauważyć, iż zaskarżenie decyzji ostatecznej skargą przed NTA nie ma samo przez się żadnego wpływu na postępowanie administracyjne (poza ewentualnością z art. 62 prawa o NTA). Władza wcale o skardze do NTA nie wie (art. 57 ust. 2 prawa o NTA) i nie ma sposobności się o niej dowiedzieć, póki jej NTA nie prześle odpisu skargi (art. 63 ust. 1 prawa o NTA). Jeżeli się zaś nawet o skardze dowie pośrednio (np. z wniosku strony o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji), to — poza problemem egzekucji — nie stwarza to dla niej żadnych obowiązków proceduralnych, nie pozbawia jej w niczem praw, jakie jej w postępowaniu administracyjnem wogóle służą wedle obowiązujących przepisów. Nawet odciążenie w pełni NTA jest tu niemożliwe, bo nie będąc władzą pośredniczącą w początkowem stadjum sporu przed NTA, władza może wkroczyć w trybie art. 90 ust. 2 dopiero najwcześniej w toku postępowania wstępnego, a więc dopiero w tem stadjum zainicjować umorzenie postępowania. Pominięcie faktu, iż aż do wyroku NTA spór trybunalski nie ma wpływu na bieg postępowania administracyjnego (poza możliwością wstrzymania wykonania decyzji zaskarżonej), godzi w samą istotę tego postępowania, mieszając kontrolę sądową z tokiem instancyj. Rozumowanie takie prowadzi logicznie do identyfikowania sytuacyj z art. 90 ust. 1 i ust. 2, które tylko przypadkowo (ze względów techniki legislacyjnej) znalazły się w jednym przepisie, ale systematycznie i pojęciowo — mimo pokrewieństwa sytuacyj proceduralnych — są toto orbe różne. Bo w postępowaniu odwoławczem decyzja zasadniczo nie ulega wykonaniu, sprawa toczy się dalej w ramach postępowania administracyjnego, z decyzji nieostatecznej nikt praw, w rozumieniu materjalnem, jeszcze nie nabył; w toku zaś sporu trybunalskiego, postępowanie administracyjne jest zakończone, ostateczna decyzja jest zasadniczo wykonalna, skarga kasacyjna ma specyficzne znaczenie kontroli legalności, podlega licznym ograniczeniom ustawowym i jest obroną praw w procesie sądowym, a nie w postępowaniu administracyjnem. Skarga strony, wniesiona przed NTA, stwarza dla władzy obowiązki procesowe jako dla strony w sporze sądowo-administracyjnym wedle prawa o NTA, ale — poza kwestją egzekucji — nie wywiera żadnego wpływu na jej charakter jako władzy kierującej postępowaniem administracyjnem, nie stwarzając żadnych praw dla strony, ani obowiązków dla władzy. Władza nie ma, w wyniku skargi, aż do wyroku, obowiązku do żadnych zaniechań, a strona z rzekomej kolizji między przepisami art. 90 i 99 (oboma adresowanemi do władzy) nie nabywa żadnych uprawnień.

f) Idąc konsekwentnie po linji myślenia omawianego uzasadnienia wyroku, trzebaby przyjąć, iż od chwili wniesienia skargi trybunalskiej, władza traci prawo stosowania art. 99; ale przecież władza o skardze jeszcze nie wie, przynajmniej formalnie, albo jeśli wie, to zarzutów skargi nie rozpatrzyła, a więc jakże ma — realizując zamiar zmiany zaskarżonej decyzji — stosować art. 90 ust. 2? Prowadzi to do ograniczenia stosowania tego przepisu wogóle, wobec kolizji z możliwościami praktycznemi. Jeżeli zaś władza zamierza dokonać li tylko kasacji

aktu, przewidzianej w art. 99, to skoro art. 90 zna tylko reformację, prawo to byłoby jej odebrane i niczem nie zastąpione, jak tylko strona wniesie skargę, choćby bezzasadną. Trzebaby równocześnie rozważyć, czy jeżeli w trybie art. 99, po skardze trybunalskiej, wkroczy władza nadzorcza, czy i taka ingerencja spotka się z zarzutem niedopuszczalności ze względu na kolizję z art. 90 ust. 2. Pozytywna odpowiedź na to pytanie ograniczy bez dostatecznej racji i uzasadnienia ustawowego atrybucje do wkraczania z urzędu z tytułu przełożeństwa instancyjnego, może więc prowadzić do daleko idących zawikłań; negatywna zaś odpowiedź (ograniczenie zarzutu niedopuszczalności do ingerencji władzy wydającej zaskarżoną decyzję) dzieliłaby zasięg przepisu art. 99 na kategorje w zależności od rodzaju władzy działającej i opierałaby stosunek między art. 90 a 99 li tylko na podobieństwie charakteru działających władz. Takie jednak postawienie sprawy, acz tłumaczy nam może przyczyny omawianej wykładni, ale jej dostatecznie nie uzasadnia.

Jerzy Stefan Langrod

1340.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Uchylanie z urzędu decyzyj, zaskarżonych do NTA. Stosunek art. 93 post. admin. do art. 90 ust. 2.

Postanowienie art. 90 ust. 2 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) nie uprawnia pozwanej władzy do zmiany zaskarżonego do NTA orzeczenia na niekorzyść skarżącego. (Teza).

Wyrok NTA z 28 października 1935 l. rej. 9552/32 i 2139/34 w sprawie Iwana Kiszczuka przeciw Inwalidzkiej Komisji Odwoławczej przy Wojewodzie stanisławowskim w przedmiocie zaopatrzenia inwalidzkiego.

Inwalidzka Komisja Odwoławcza przy Wojewodzie stanisławowskim orzeczeniem z 30 czerwca 1932 stwierdziła u Iwana Kiszczuka, b. żołnierza wojsk polskich, zgodnie z rozpoznaniem szpitala wojskowego we Lwowie z 22 grudnia 1931 oderwanie siatkówki obu oczu i wytwórcze zapalenie siatkówki i orzekła, że cierpienie to powoduje na stałe utratę 100% zdolności zarobkowej, a w tem 33% w związku ze służbą wojskową....

Na to orzeczenie Kiszczuk wniósł skargę do NTA (l. rej. 9552/32), zarzucając 1) pominięcie innych poza opinją specjalistów dowodów, znajdujących się w aktach, a przedewszystkiem pominięcie zeznań świadków, 2) niedokładność postępowania administracyjnego, a przedewszystkiem zaniedbanie przesłuchania samego skarżącego na okoliczności, wśród których powstało cierpienie, 3) brak umotywowania w opinji specjalistów, dlaczego kalectwo nie jest następstwem przebywania w komorze gazowej,

4) dowolność opinji lekarza znawcy przy Starostwie, że działanie gazu w komorze gazowej przyśpieszyło cierpienie, gdyż w opinji tej nie podano, dlaczego przyjęto, że i bez działania gazu doznałby skarżący swego kalectwa, wreszcie 5) brak w aktach sprawy podstawy do odróżniania powodów uszkodzenia oka prawego od powodów uszkodzenia oka lewego. W konkluzji zarzucił skarżący wadliwość orzeczenia, że jego kalectwo pozostaje w częściowym tylko związku ze służbą wojskową.

Na skutek wniesienia tej skargi, zostało zaskarżone orzeczenie przez pozwaną władzę uchylone na zasadzie art. 90 prawa z 22 marca 1928 o post. admin. poz. 341 Dz. Ust., a pismem z 31 października 1933 Urząd Wojewódzki w Stanisławowie zażądał od Komendanta 6-go Szpitala Okręgowego we Lwowie opinji w przedmiocie związku kalectwa Kiszczuka ze służbą wojskową....

Opierając się na tej opinji, Inwalidzka Komisja Odwoławcza 18 grudnia 1933 wydała nowe orzeczenie tej treści, że uszkodzenie zdrowia z powodu choroby ócz nie pozostaje w związku przyczynowym ze służbą wojskową, ponieważ ujawniło się w 2 miesiące po zwolnieniu ze służby wojskowej, a w drugim roku od czasu przebywania w komorze gazowej, czyli od momentu, któremu strona przypisuje powstanie cierpienia.

Skarżący, wezwany po myśli art. 69 prawa o NTA z 27 października 1932 poz. 806 Dz. Ust. do oświadczenia się, czy wobec wydania nowego orzeczenia cofa skargę na orzeczenie z 30 czerwca 1932, oświadczył, że skargę tę podtrzymuje. Niezależnie jednak od tej skargi wniósł Kiszczuk skargę także na nowe orzeczenie z 18 grudnia 1933 (l. rej. 2139/34). W tej nowej skardze Kiszczuk zarzuca obrazę art. 69 prawa o NTA i art. 90 ust. 2 prawa o post. admin., gdyż, jak wywodzi, wolno wprawdzie władzy cofnąć zaskarżone przed Trybunałem orzeczenie, ale tylko wówczas, gdy władza uwzględnia podniesione w skardze zarzuty, władza zaś pozwana z naruszeniem tej zasady zmieniła na niekorzyść skarżącego zapadłe uprzednio orzeczenie, które urosło już w moc prawa w tej m. i. części, że cierpienie skarżącego ma częściowy związek ze służbą wojskową, którą spowodowała utratę co najmniej 33% zdolności zarobkowej....

NTA zajął się przedewszystkiem streszczonym wyżej zarzutem... i rozważył, co następuje:

Nie ulega wątpliwości, stwierdza to zresztą art. 85 rozporządzenia o post. admin., że strona, korzystająca ze środka prawnego odwołania od decyzji władzy I instancji, daje tem wyraz swemu niezadowoleniu z rozstrzygnięcia sprawy przez tę władzę i żądaniu rozstrzygnięcia sprawy przez instancję wyższą, oczywiście w kierunku dla strony korzystniejszym. Na skutek odwołania sprawa przechodzi do instancji odwoławczej, która, jak to wynika z art. 93 rozporządzenia, rozstrzyga sprawę nie będąc zwią-

zana ani zakresem żądań odwołania, ani ustaleniami instancji niższej, może zatem albo uwzględnić odwołanie i rozstrzygnąć sprawę względnie zmienić decyzję I instancji na korzyść strony albo oddalić odwołanie i zatwierdzić orzeczenie instancji niższej, albo wreszcie, jak to NTA już niejednokrotnie wyjaśnił, zmienić decyzję I instancji na niekorzyść strony. Otóż art. 90 rozporządzenia przewiduje wyjątek od tego normalnego trybu postępowania i głosi w ust. 1, że jeśli władza, która decyzję wydała, uzna, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie, może sama zmienić swoją decyzję, o ile z decyzji tej nie nabyły praw osoby inne.

Wynika z tego, że władza, która wydała zaczepioną odwołaniem decyzję, może nie dopuścić do rozstrzygnięcia sprawy przez instancję odwoławczą i sama zmienić swą decyzję, jednak nie tak jak instancja odwoławcza w każdym kierunku, lecz tylko w sensie uwzględnienia odwołania, a więc na korzyść strony odwołującej się.

Według ust. 2 art. 90 rozporządzenia to samo stosuje się, gdy na decyzję władzy wniesiono skargę do sądu administracyjnego.

Pozwana przed NTA władza może zatem na skutek wniesionej do NTA skargi zmienić zaskarżone orzeczenie, o ile z niego nie nabyły praw osoby inne, jednak tylko w sensie uwzględnienia skargi, a więc tylko na korzyść strony skarżącej.

W konsekwencji należy uznać, że na zasadzie art. 90 ust. 2 rozporządzenia o post. admin. niedopuszczalna jest zmiana przez pozwaną władzę zaskarżonego do NTA orzeczenia na niekorzyść strony skarżącej.

A ponieważ w niniejszym wypadku pozwana władza, opierając się na przepisie art. 90 rozporządzenia o post. admin., orzeczeniem z 18 grudnia 1933 zmieniła zaskarżone do NTA orzeczenie z 30 czerwca 1932, uznające częściowy związek przyczynowy stwierdzonego u skarżącego cierpienia z jego służbą wojskową, i odmówiła wogóle uznania tego związku przyczynowego, a zatem zmieniła zaskarżone do NTA orzeczenie w kierunku dla skarżącego oczywiście niekorzystnym, naruszyła tem samem powołany przepis art. 90, jak to trafnie skarżący zarzuca.

Kierując się temi rozważaniami, Trybunał uchylił zaskarżone orzeczenie z 18 grudnia 1933 jako niezgodne z prawem, nie wdając się w rozpatrywanie innych zarzutów skarżącego, podniesionych co do tego orzeczenia, jako już bezprzedmiotowych, gdyż wobec powyższego rozstrzygnięcia odzyskuje ważność orzeczenie pozwanej władzy z 30 czerwca 1932, a w konsekwencji staje się aktualną skarga wniesiona na to orzeczenie. . . [1])

---

[1]) W dalszym ciągu wyrok zajmuje się zarzutami tej skargi, uznaje je za nieuzasadnione i konkluduje: „Z tych względów Trybunał skargę na orzeczenie z 30 czerwca 1932, jako nieuzasadnioną, oddalił".

Władza pozwana zastosowała art. 90 ust. 2 i uchyliła decyzję zaskarżoną do NTA, zastępując ją potem nową decyzją, pogarszającą pozycję prawną strony. Tymczasem omawiany przepis przewiduje li tylko reformację aktu w myśl zarzutów środka prawnego strony, a bynajmniej nie kasację i stosowanie potem w nowej decyzji reformatio in peius. Słusznie orzeka NTA, iż o ile władza odwoławcza władna jest w myśl stałej judykatury stosować także reformatio in peius na zasadzie art. 93, o tyle władza a quo, jeżeli stosuje art. 90, musi uwzględnić zarzuty strony podniesione w odwołaniu. Władza nie mogła in concreto zastosować art. 99 (por. moją glosę OPA 1339/36), skoro z zaskarżonej decyzji strona nabyła prawo, — a więc oparła się na art. 90 ust. 2, gdyż innej drogi dla cofnięcia decyzji już nie miała; wkraczając jednak na tę właśnie drogę, uległa związaniu wyraźnem brzmieniem tego przepisu, wedle którego warunkiem zastosowania go jest uznanie władzy, iż środek prawny zasługuje na uwzględnienie. Chodzi tu więc już wedle cyt. tezy nie o stosunek przepisu art. 99 do art. 90 ust. 2, ale o stosunek art. 90 ust. 2 do art. 93, t. j. do zagadnienia reformatio in peius.

Ale NTA nie podkreśla dość dobitnie różnicy, zachodzącej między ust. 1 a ust. 2 art. 90. Mówi o ust. 1, zestawiając ograniczone możliwości reformy aktu przez władzę a quo w stosunku do pełni możliwości władzy odwoławczej według art. 93. Ale przecież w ust. 2 mamy do czynienia z decyzją ostateczną, której reformatio in peius nastąpić już nie może, poza trybem wyjątkowym z art. 99—102. O ile w wyniku odwołania sytuacja prawna strony może ulec pogorszeniu wedle art. 93, o tyle w wyniku skargi do NTA strona ryzykuje li tylko oddalenie skargi, a więc uprawomocnienie się decyzji zaskarżonej. A zatem skoro powstał już spór trybunalski, nie potrzeba bynajmniej konfrontacji art. 90 ust. 2 z a r t. 9 3, bo ten nie ma tu i tak zastosowania. Wystarczy poprzestać na samem brzmieniu art. 90 ust. 2 w zestawieniu z art. 99—102 post. admin.

Jeżeli zatem władza wkracza w trybie art. 90 ust. 2, natenczas — w wyniku merytorycznej zmiany zaskarżonej decyzji w myśl zarzutów strony — zachodzi „oczywista bezprzedmiotowość“ skargi trybunalskiej (OPA 618 i 620/34), wobec czego postępowanie trybunalskie winno ulec umorzeniu (OPA 1187/35), gdyż uznanie za słuszne wszystkich zarzutów skargi uchyla przyczyny skargowe z art. 49 prawa o NTA. Będzie to nb. bodźcem dla stron, aby w skardze trybunalskiej kumulowały wszystkie zarzuty (nie poprzestając np. tylko na zarzutach natury formalnej).

W danym razie władza stosując art. 90 ust. 2 w rzeczywistości pozbawiła stronę nabytych praw, wywołując tem nową skargę trybunalską, chociaż w myśl założeń, wyrażonych w OPA 1187/35 i 1339/36, NTA władny był m. zd. i bez tej drugiej skargi rozpatrzeć na rozprawie o b i e decyzje, uznając skargę za skierowaną przeciw drugiej decyzji. Spór niniejszy stanowi jeden z wielu przykładów koniecznej potrzeby zapewnienia stronie p e w n o ś c i, iż ocena zbędności wnoszenia w tego rodzaju sytuacji ponownej skargi trybunalskiej pokrywa się z zapatrywaniem NTA. Pewność ta wpłynie znakomicie na uproszczenie i potanienie postępowania oraz na usprawnienie administracji. W tym kierunku należałoby uzupełnić przy okazji najbliższej nowelizacji prawa o NTA art. 69, a nadto zastanowić się nad przyznaniem i NTA uprawnienia określonego w art. 17 ustawy o Inwalidzkim Sądzie Administracyjnym (poz. 177/35 Dz. Ust.).

Jerzy Stefan Langrod

1341.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Wznowienie postępowania.

Ustanowiony w art. 96 ust. 3 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) termin trzyletni, którego upływ wyklucza dopuszczalność wznowienia postępowania na wniosek strony, winien być liczony w wypadkach, w którym celem tegoż wznowienia jest zmiana lub uchylenie orzeczenia prawomocnego już przed dniem 1 lipca 1928, dopiero od tegoż dnia. (Teza).

Wyrok NTA z 8 października 1935 l. rej. 6312/33 w sprawie Hercla Igielnika w Chmielniku przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie wznowienia postępowania w sprawie pozbawienia obywatelstwa.

Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 13 października 1921, powołując się na art. 1 p. 2 i 3 rozporządzenia Rady Obrony Państwa z 11 sierpnia 1920 poz. 540 Dz. Ust. pozbawiło Igielnika obywatelstwa polskiego, ponieważ on, będąc już uznanym za zdolnego do służby wojskowej, opuścił granice Polski i nie zgłosił się w terminie do rejestracji, zarządzonej obwieszczeniem ministerjalnem z 29 stycznia 1921 (Monitor Polski Nr. 30).

Podaniem z 12 października 1929, uzupełnionem względnie ponaglonem podaniami z 17 stycznia 1930 i 27 lutego 1933, Igielnik wniósł prośbę o wznowienie postępowania, a to z tego powodu, że w związku z powyższem orzeczeniem z 13 października 1921 został pociągnięty do odpowiedzialności karnej za opuszczenie granic Polski względnie za przebywanie zagranicą celem uchylenia się od służby wojskowej, a to postępowanie karne zostało decyzją Sądu Okręgowego w Kielcach z 5 sierpnia 1927 umorzone z powodu braku dostatecznych poszlak. Ministerstwo Spraw Wewn. orzeczeniem z 20 maja 1933 nie uwzględniło tej prośby, ponieważ pierwsze z dotyczących jej, wyżej wspomnianych podań nie zostało w myśl art. 96 p. 3 rozporządzenia o post. admin. z 22 marca 1928 poz. 341 Dz. Ust. wniesione w terminie trzyletnim, licząc od dnia uprawomocnienia się orzeczenia z 13 października 1921.

Na to orzeczenie Ministerstwa z 20 maja 1933 wniósł Igielnik skargę do NTA, który, rozpoznając sprawę w granicach skargi, rozważył, co następuje:

Wniosek skarżącego o wznowienie postępowania opiera się na przyczynie, określonej w p. b) względnie c) art. 95 rozporządzenia z 22 marca

1928. Skuteczność prawna wniosku strony, opartego na tych postanowieniach, uzależniona jest — jak to okazuje się z art. 96 tego samego rozporządzenia — od zachowania przez stronę poza dwutygodniowym terminem, przewidzianym w ust. 1 powyższego artykułu, od tego, by podanie o wznowienie było wniesione w ciągu 3 lat od dnia uprawomocnienia się decyzji, o zmianę której chodzi. Odnośnie do tego terminu zaznaczyć należy, że w dotyczących postępowania administracyjnego przepisach, które obowiązywały przed wejściem w życie rozporządzenia z 22 marca 1928, a zatem przed dniem 1 lipca 1928, nie ustanowiono dla wniosku o wznowienie postępowania żadnego terminu związanego z prawomocnością decyzji, mającej ulec zmianie względnie uchyleniu. W szczególności żadnego ograniczenia w tym względzie nie zawierała ustawa z 1 sierpnia 1923 poz. 712 Dz. Ust. Ustanowione ono zatem zostało dopiero rozporządzeniem z 22 marca 1928. Rozporządzeniu temu nie nadano jednak mocy działającej wstecz, a wobec tego w wypadkach, w których orzeczenie uprawomocniło się przed dniem 1 lipca 1928, upływ czasu od tegoż uprawomocnienia się do dnia 1 lipca 1928 nie może rodzić skutków prawnych, ustanowionych dopiero w art. 96 powyższego rozporządzenia dla upływu czasu. W wypadkach tych, przewidziany w ostatnio wymienionym przepisie termin trzyletni liczony być może dopiero od dnia 1 lipca 1928.

Gdy zaś Ministerstwo uznało prośbę skarżącego z 12 października 1929 za wniesioną po upływie terminu trzyletniego, o którym mowa, i z tego tylko powodu prośby tej nie uwzględniło, należało uchylić zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

1342.

POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE.

Przepisy językowe: Podpis i pieczęć na podaniach.

Okólnik Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 12 kwietnia 1927 Nr. Prez. 2334/27 nie uprawnia szkół prywatnych z niepaństwowym językiem nauczania do używania tego języka w pieczęci i podpisie na zaświadczeniach szkolnych, przeznaczonych dla użytku organów kolei państwowych przy stosowaniu ulg taryfowych.

Wyrok NTA z 15 marca 1935 l. rej. 5357/31 w sprawie Towarzystwa Muzycznego im. M. Łysenki we Lwowie przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie języka pieczęci i podpisu dyrektora Towarzystwa.

Jak wynika z wywodów skargi, niezaprzeczonych przez pozwaną władzę, skarżące Towarzystwo Muzyczne im. M. Łysenki we Lwowie prowadzi Instytut Muzyczny im. M. Łysenki we Lwowie, zaliczony do prywatnych szkół zawodowych, którego uczniom przysługuje w myśl okólnika Ministerstwa Komunikacji z 5 listopada 1930, zamieszczonego w dodatku do Dziennika Taryf i Zarządzeń Kolejowych Nr. 19 z r. 1930 prawo do korzystania przy przejazdach kolejowych z ulg taryfowych. . . na podstawie zaświadczeń, wydawanych przez dyrekcję szkoły za podpisem dyrektora i zaopatrzonych pieczęcią szkoły. Zaświadczenia te wydawała Dyrekcja Instytutu Muzycznego na formularzach, według ustalonego wzoru w języku państwowym, polskim, zaopatrując je w pieczęć Instytutu i podpis dyrektora w języku ruskim. Z tego też powodu została ważność tych zaświadczeń zakwestjonowana przez kolejowe organa kontrolne. Na zażalenie, skierowane do Dyrekcji Kolei Państw. we Lwowie, otrzymało skarżące Towarzystwo zawiadomienie, że postępowanie organów kontrolnych jest prawidłowe. (Decyzji tej niema w aktach sprawy, nadesłanych NTA).

Od tej decyzji odwołało się skarżące Towarzystwo do Ministerstwa Komunikacji, podnosząc, że w myśl okólnika Ministerstwa Wyzn. Rel. iOśw. Publ. z 12 kwietnia 1927 Nr. Prez. 2334/27 (Dziennik Urzędowy poz. 91 z r. 1927) Instytut Muzyczny ma prawo używania języka nauczania w wewnętrznem urzędowaniu, że w korespondencji z władzami przełożonemi, w dokumentach publicznych i t. p. używany jest język państwowy, a tylko pieczęć Instytutu i podpis dyrektora są w języku nauczania, ruskim, czego dotychczas nikt nie kwestjonował.

Orzeczeniem z 23 kwietnia 1931 zawiadomiło Ministerstwo Komunikacji Zarząd skarżącego Towarzystwa, że stanowisko, zajęte przez Dyrekcję Okręgową Kolei Państw. w sprawie formy zaświadczenia szkolnego do uzyskania zniżki kolejowej, jest uzasadnione postanowieniami taryfy osobowej i bagażowej oraz ustawy z 31 lipca 1924 o języku państwowym i języku urzędowania rządowych i samorządowych władz administracyjnych poz. 724 Dz. Ust. Wobec tego w celu zapewnienia uczniom Instytutu Muzycznego im. Łysenki możności korzystania z ulg taryfowych niezbędne jest ścisłe dostosowanie się do wymogów kolei.

Na to orzeczenie wniosło Towarzystwo Muzyczne im. M. Łysenki we Lwowie skargę do NTA. . . .

Skarżące Towarzystwo zarzuca nielegalność zaskarżonego orzeczenia z tego powodu, że Instytut Muzyczny im. Łysenki we Lwowie ma w myśl ustępu 5 okólnika Ministerstwa Wyzn. Rel. iOśw. Publ. z 12 kwietnia 1927 Nr. Prez. 2334/27 prawo używać pieczęci i podpisów dyrektora w języku nauczania szkoły, t. j. w języku ruskim, stanowisko pozwanej władzy jest zatem sprzeczne z tym przepisem.

Przedewszystkiem NTA zauważa, że okólnik z 12 kwietnia 1927 Nr. Prez. 2334/27, jako nieogłoszony w Dzienniku Ustaw, nie stanowi ogólnie obowiązującego prawa, lecz ma znaczenie wewnętrznej instrukcji, obowiązującej władze i urzędy, do których jest skierowany (kuratorja okręgów szkolnych) i nie może być jako taki źródłem praw i obowiązków osób trzecich. Sprzeczność zatem stanowiska pozwanej władzy z treścią okólnika, o którym mowa, gdyby nawet istniała, nie skutkowałaby wobec powyższego nielegalności zaskarżonego orzeczenia względnie naruszenia praw skarżącego Towarzystwa.

Pozatem NTA nie mógł się dopatrzeć zarzuconej sprzeczności stanowiska pozwanej władzy z cyt. okólnikiem. Ustęp 5 tego okólnika głosi bowiem, że istniejące zgodnie z obowiązującemi przepisami prawnemi szkoły prywatne z niepaństwowym językiem nauczania używać mogą w wewnętrznej pracy, we wszelkich napisach wewnętrznych i zewnętrznych, przy prowadzeniu aktów oraz korespondencji z rodzicami uczniów i innemi prywatnemi osobami fizycznemi i prawnemi, zgodnie z postanowieniem art. 110 Konstytucji, języka nauczania danej szkoły. Postanowienie to nie reguluje wcale kwestji języka pieczęci i podpisu dyrektora szkoły w korespondencji z władzami i urzędami państwowemi wogóle, a w szczególności w zaświadczeniach szkolnych, o których mowa, przeznaczonych dla użytku organów kolei państwowych przy stosowaniu przewidzianych ulg taryfowych.

Kierując się powyższemi rozważaniami, należało skargę oddalić jako nieuzasadnioną.

Choćby okólnik z 12 kwietnia 1927 stanowił prawo ogólnie obowiązujące, to jednak, jak Trybunał wskazał, z okólnika tego nie wynika zupełnie prawo podpisywania formularza zniżek kolejowych w języku ruskim, czy przykładania pieczęci w języku ruskim. Dalej, choćby z okólnika tego wynikały inne konsekwencje, okólnik nie mógł stanowić źródła „praw i obowiązków obywateli“ jako norma ogólna, ponieważ wedle art. 3 ust. 5 konstytucji marcowej, która obowiązywała w czasie rozstrzygania niniejszej sprawy, rozporządzenia władz, z których wynikają prawa i obowiązki obywateli, mają moc obowiązującą tylko wtedy, gdy zostały wydane z upoważnienia ustawy i z powołaniem się na nią; okólnik zaś ani nie był wydany z upoważnienia jakiejś ustawy czy z powołaniem się na jakąś ustawę, ani też, jak podnosi NTA, nie był ogłoszony w Dzienniku Ustaw, co także wedle obowiązującej obecnie konstytucji (art. 27) jest warunkiem mocy obowiązującej rozporządzenia wykonawczego, t. j. nie będącego poprostu wewnętrznym przepisem dla urzędników.

Jasną też jest rzeczą, że okólnik Ministerstwa Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., zamieszczony w Dzienniku Urzędowym Ministerstwa, nie mógł decydować o obowiązkach organów kolejowych w zakresie ich własnej kompetencji.

Ustawa o języku państwowym z 31 lipca 1924 poz. 724 Dz. Ust. nie uzasadnia również stanowiska strony skarżącej w niniejszej sprawie (art. 2 i 3), przeciwnie, art. 7 wyraźnie nawet wyklucza zastosowalność art. 2 (który zresztą nie uzasadniałby stanowiska strony skarżącej), a dopuszcza „język macierzysty miejscowej lud-

ności niepolskiej" tylko „w ustnem porozumiewaniu się z publicznością, w szczególności przy kolejowych kasach biletowych..." (por. § 6 rozp. wykon. Rady Ministrów z 24 września 1924 poz. 820 Dz. Ust.).

Jednakże sprawa ma tło szersze. Wyniesienie jej bowiem jest jedną z licznych prób rozciągania t. zw. praw mniejszościowych daleko poza normy ustawowe czy traktatowe. Tak np. t. zw. traktat mniejszościowy („Mały Traktat Wersalski") z 18 czerwca 1919 postanawia w art. 7 jedynie, że „bez względu na ustanowienie przez rząd polski języka urzędowego, będą dane obywatelom polskim języka niepolskiego dostateczne ułatwienia dla używania ich języka ustnie lub pisemnie wobec sądów". Niema więc zgoła mowy o używaniu języka niepolskiego w stosunku do władz czy organów administracyjnych. W tym kierunku ustawa językowa z r. 1924 poszła u nas znacznie dalej, niż tego wymagał traktat mniejszościowy, ale i ona nie poszła tak daleko, jak poszła w niniejszym wypadku strona skarżąca.

Ludwik Ehrlich

1343.

SAMORZĄD.

Szlacheckie pochodzenie jako wymagany przez zwyczaj miejscowy warunek udziału w użytkowaniu dobra gminnego.

W konsekwencji przepisów art. 96 ust. 2 Konstytucji z 17 marca 1921 i art. 1 ustawy z 13 marca 1931 poz. 214 Dz. Ust. utraciły moc obowiązującą również takie ograniczenia praw oraz przywileje obywateli z tytułu ich pochodzenia, które przed odzyskaniem państwowości polskiej opierały się na prawie zwyczajowem, a w szczególności także wymagany niekiedy przez istniejący w czasie wejścia w życie gal. ustawy gminnej z r. 1866 zwyczaj miejscowy, warunek wykazania się pochodzeniem szlacheckiem celem uzyskania udziału w użytkowaniu dobra gminnego.

Wyrok NTA z 26 marca 1934 l. rej. 8111/31 w sprawie Aleksandra Kiszakiewicza przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Samborze w przedmiocie prawa współużytkowania lasu.

...Jest rzeczą niesporną, że skarżący jest właścicielem pierwotnego ośrodka szlacheckiego w Sielcu i jest przynależnym do tej gminy, odmowną zaś decyzję w przedmiocie żądania skarżącego co do dopuszczenia go do współużytkowania wspomnianego wyżej dobra gminnego [pastwiska i lasu] oparła władza pozwana — jak to jest widoczne z osnowy zaskarżonego orzeczenia — jedynie na tej okoliczności, że nie zdołał on wykazać swego pochodzenia szlacheckiego, a więc nie czyni zadość jednemu z warunków, od którego istnienia niezaprzeczony zwyczaj miejscowy czyni zależnem dopuszczenie do użytkowania dobra gminnego.

Otóż według postanowienia ust. 2 art. 96 Konstytucji z 17 marca 1921, ogłoszonej w Dz. Ust. Nr. 44 poz. 267, „Rzeczpospolita Polska nie uznaje przywilejów rodowych ani stanowych i t. d.“, a według postanowienia art. 1 ustawy z 13 marca 1931 poz. 214 Dz. Ust., która weszła w życie z dniem jej ogłoszenia, t. j. z dniem 10 kwietnia 1931, a więc obowiązującej już w dacie wydania zaskarżonego orzeczenia, zawarte w przepisach prawnych, wydanych przed odzyskaniem państwowości polskiej, ograniczenia praw, jak również przywileje obywateli z tytułu ich pochodzenia i t. d., sprzeczne ze stanem prawnym, wynikającym z odzyskania państwowości polskiej, bądź niezgodne z postanowieniami Konstytucji o równości obywateli wobec prawa, nie mają mocy obowiązującej, choćby takie przepisy wyjątkowe nie były uchylone wyraźnem rozporządzeniem ustawy. W konsekwencji powyższych przepisów należy też uznać, że jednocześnie utraciły moc obowiązującą również takie ograniczenia praw oraz przywileje obywateli z tytułu ich pochodzenia, które przed odzyskaniem państwowości polskiej opierały się na prawie zwyczajowem, a w szczególności utracił moc obowiązującą w niniejszym wypadku, wymagany przez istniejący w czasie wejścia w życie ustawy gminnej z r. 1866 niezaprzeczony zwyczaj miejscowy, warunek wykazania się pochodzeniem szlacheckiem celem uzyskania udziału w użytkowaniu omawianego dobra gminnego.

A gdy władza pozwana na tym jedynie, pozbawionym mocy prawnej, warunku oparła swą odmowną decyzję w sprawie niniejszej, NTA uznał, że uczyniła to sprzecznie z przytoczonemi wyżej, obowiązującemi przepisami i w konsekwencji zaskarżone orzeczenie, jako niezgodne z ustawą, uchylił.

Wyrok powyższy uznać należy za oczywiście słuszny, a jego uzasadnienie za trafne i nie wymagające uzupełnień. Wyrok ten zapadł w r. 1934, a zatem jeszcze pod rządem dawnej konstytucji, w szczególności jej art. 96. Narzuca się pytanie, czy pod rządem konstytucji nowej należałoby uznać odmienne stanowisko prawne, a więc czy obecnie orzeczenie Wydziału Powiatowego, odmawiające skarżącemu prawa do użytkowania z lasu z powodu, że nie wykazał on swojego szlacheckiego pochodzenia, mogłoby być uznane za słuszne i z prawem zgodne.

Art. 96 konstytucji z 1921 r. nie należy do liczby przepisów, które konstytucja z 1935 r. utrzymała w mocy, a zatem art. 96 jako taki został uchylony. Czy z tego wynika, że i same normy prawne, w artykule tym zawarte, wszelką moc utraciły? Następstwa derogacji jakiegoś przepisu ustawy nie są jednakowe; zależą one od charakteru samej normy. Derogacja, chociaż najformalniej orzeczona, jest zupełną i nie wzbudza wątpliwości wówczas, gdy ustawa derogująca zawiera przepis, normujący konkretnie i w sposób odmienny od derogowanego stosunek, nim objęty. Jeśli art. 2 konstytucji obowiązującej stanowi, iż Prezydent Rzplitej stoi na czele Państwa i w jego osobie skupia się jednolita i niepodzielna władza państwowa, a według art. 3 pod

zwierzchnictwem Prezydenta pozostają wszystkie organa państwowe, nie wyłączając nawet Sejmu i Senatu, to przez postanowienie takich przepisów uchylona została sama treść art. 2 starej konstytucji, ujmująca o wiele węziej atrybucje Prezydenta, bo sprowadzająca je do sprawowania władzy wykonawczej i to łącznie z ministrami. Jakże jednak ma się rzecz wówczas, gdy nowa konstytucja normy, zawartej w uchylonym artykule, zupełnie nie dotyka? W tym stanie rzeczy sądzićby można, iż przywrócona zostaje moc istniejących przed promulgacją uchylonej konstytucji norm prawnych. T. zw. mała konstytucja, która obowiązywała przed wejściem w życie konstytucji marcowej, najogólniej tylko określa tymczasowy ustrój państwa, nie dotykając wcale spraw takich, jak unormowana w art. 96 konstytucji marcowej. A więc trzebaby się jeszcze cofnąć w czasie i przejść do przepisów zaborczych. Jednakowoż tutaj narzuca się myśl o niemożebności regulowania zasadniczych ustrojowych norm państwa polskiego przez dawne przepisy państw zaborczych. Rzeczpospolita de facto uznała, bo uznać musiała, stan prawny, który zastała, a który opierał się na ustawach zaborczych, ale uznanie takie nie mogło obejmować organizacji zasadniczej państwa, ponieważ zaprzeczałoby to zasadzie jego suwerenności i, wtłaczając państwo nowe w stary ustrój, stanowiłoby contradictionem in adiecto. Zresztą w Polsce wytworzyłaby się sytuacja taka, iż każda z jej czterech prawnych części miałaby inny ustrój, a już ta konsekwencja czyni niedopuszczalnym wniosek o przyjęciu norm konstytucyjnych zaborczych w wypadkach formalnej, istotnej lub rzekomej, luki w konstytucji polskiej. In specie, jeżeli idzie o normy art. 96 konstytucji marcowej, to przedstawiały się one całkiem odmiennie w b. cesarstwie rosyjskiem, w którego skład wchodziły obecne województwa wschodnie Rzeczypospolitej, gdzie ustrój społeczny i państwowy opierał się na zasadzie stanów ściśle wyodrębnionych, a inaczej w pozostałych trzech dzielnicach, w których zbliżony był raczej do zasady równości obywatelskiej. Czy podobna uznać taki ustrój, dopuszczalność takiego różnorodnego stanu rzeczy i czy istotnie uchylenie art. 96 mogłoby doprowadzić do restytucji ustroju stanowego na naszym wschodzie? W tej materji zapewne dyskusji być nie może. Zresztą niezależnie od kwestji konstytucyjnej wogóle nie istnieje zasada, według której z chwilą zniesienia jakiegoś prawa bez ustanowienia na jego miejsce innego, ten sam przedmiot regulującego, automatycznie przywracałaby się ustawa, która przed wejściem w życie uchylonej już ustawy obowiązywała. Taka restytucja musiałaby być wyraźnie statuowana i domniemywać się nie może, gdyż prawo raz uchylone, tylko wyraźną wolą prawodawcy mogłoby być znów powołane do życia, a raczej i wówczas wskrzeszonaby została treść starego prawa, ale przywracająca ją ustawa byłaby formalnie nową. W Polsce były wypadki uchylenia przez Sejm dekretu Prezydenta Rzplitej, wydanego na zasadzie pełnomocnictwa Sejmu lub w czasie, gdy Sejm nie był zebrany (art. 44 starej konstytucji). Wówczas prawo, które obowiązywało przed dekretem, odzyskiwało eo ipso moc obowiązującą. W ten sposób w dniu 19 września 1927 uchylony został dekret Prezydenta o prawie prasowem i ustawy prasowe państw zaborczych przywrócono. Jednakowoż stan prawny, dotyczący uchylenia dekretów, jest całkiem wyjątkowy i nie może być do znoszenia ustaw, zwłaszcza konstytucyjnych, przyrównany. Sejm, uchylając dekret, stał na stanowisku zupełnej nieważności tego aktu, który traktowany był tak, jakgdyby nigdy nie był wydany i uchylenie nie wymagało też ustawy, ale mogło nastąpić prostą uchwałą Sejmu, bez udziału Senatu. Czy to stanowisko Sejmu było zasadne, w to tutaj wchodzić nie będziemy, opierało się jednak na tekście ustawy, który wymieniał tylko Sejm jako organ uchylający i dopuszczał zresztą możność utraty mocy obowiązującej dekretu nawet bez wszelkiego udziału Sejmu, ale samem prawem, gdy dekret nie zostanie w terminie Sejmowi złożony. Jakkolwiek możnaby się zapatrywać

na ten stan rzeczy, w każdym razie uznać trzeba, że nie ma on nic wspólnego z normalnym trybem uchylania i wydawania ustaw, a zwłaszcza ustaw konstytucyjnych.

Jeżeli uchylenie art. 96 starej konstytucji nie mogło pociągnąć za sobą automatycznego przywrócenia przepisów, które przed jej wydaniem obowiązywały, to dla odpowiedzi na pytanie, jaki nastał w Polsce stan prawny w zakresie dawniej tym artykułem unormowanym, pozostaje już tylko analiza samych norm w nim zawartych. Art. 96 stanowi na pierwszem miejscu zasadę, iż wszyscy obywatele są równi wobec prawa. Gdyby przyjąć tezę, że samo uchylenie przepisu prawa pociąga za sobą powstanie stanu przeciwnego, to należałoby uznać, że obecnie w państwie polskiem panuje zasada, iż obywatele są wobec prawa nierówni. Pomijając wszelkie inne względy, o których niżej, taka negatywna zasada byłaby logicznie niemożebna, gdyż nie stwarzałaby żadnej określonej normy prawnej. Nierówność sama przez się w przeciwstawieniu do równości nic jeszcze nie mówi, musi być uzupełniona normami, któreby ją określały, a więc np. ustanowieniem jakichś stanów uprzywilejowanych; bez tego jest pustym dźwiękiem. Tymczasem konstytucja obowiązująca nietylko nie mówi o nierówności wobec prawa, nietylko nie stwarza żadnych przywilejów, ale wprost je wyklucza. Według drugiej części art. 7 urodzenie nie może być przyczyną ograniczenia uprawnień do wpływania na sprawy publiczne, których stopień zależy wyłącznie od wartości wysiłku i zasług obywatela na rzecz dobra powszechnego; a to nietylko nie jest przywilejem rodowym, ale pojęciowo jest mu przeciwne. Art. 7 sankcjonuje więc zasadę równości w zakresie prawa publicznego wogóle, a zatem nietylko w stosunkach obywateli do państwa, ale i do gminy.

W dalszym ciągu tekstu art. 96 wymienia szczegółowe normy na pierwszej, naczelnej zasadzie oparte. Między innemi nie uznaje przywilejów rodowych ani stanowych, tytułów szlacheckich, ani innych. Czy z chwilą zniesienia art. 96 wskrzeszone zostały przywileje rodowe i stanowe, albo tytuły? Co do przywilejów rodowych i stanowych, to gdyby nawet nie były one wykluczone przez art. 7 konstytucji, to czyż stalibyśmy teraz wobec restytuowanych przywilejów? Odpowiedź twierdzącą na to pytanie możnaby dać jedynie w razie pozytywnego stworzenia w nowej konstytucji jakiegoś systemu przywilejów rodowych, czy organizacji stanowej, ufundowania szlachectwa i nowych tytułów rodowych. Jednak o niczem podobnem niema w konstytucji obowiązującej mowy, wobec czego nie można konkludować inaczej, jak tylko, że w obecnym, opartym o konstytucję kwietniową, prawnym stanie rzeczy niema przywilejów, stanów, szlachectwa, ani tytułów rodowych. Wniosek odwrotny nie mógłby zresztą pociągnąć żadnych konsekwencyj praktycznych. A więc szlachectwo, o które w przypadku chodzi, nie mogłoby być wcale realizowane, gdy nie istnieje heroldja ani żadne inne instytucje szlacheckie, w których możnaby się legitymować.

Pozostaje do rozważenia kwestja, czy zapewnienie równości obywatelskiej, uchylenie przywilejów, stanów, szlachectwa i tytułów rodowych stanowi obecnie prawną normę konstytucyjną, tak, jak ją stanowiło dawniej na zasadzie art. 96, a więc, czy przeciwny treści tego artykułu stan rzeczy, a zatem normy prawne, wprowadzające przywileje rodowe, ustrój stanowy, szlachectwo i tytuły rodowe, mogłyby być obecnie, jako niesprzeczne z konstytucją, wprowadzone w drodze zwykłej ustawy. Tak byłoby niewątpliwie, gdyby nie stał na przeszkodzie art. 7 nowej konstytucji. W przypadku, nas obchodzącym, nie mogłaby być ze względu na art. 7 wydana ustawa, czyniąca korzystanie obywatela z dobra gminnego zależnem od wykazania szlacheckiego pochodzenia.

Stanisław Bukowiecki

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod niemi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (54 arkusze druku) Zł. 40.—
kwartalnie . . . . „ 10.—